النظام المحاسبى الموحد

تأليف

دكتور
أحمد فرغلى حسن
أستاذ بقسم المحاسبة
عميد كلية التجارة - جامعة القاهرة

دكتور
أحمد محمد أبو طالب
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

دكتور
عبد العزيز السيد مصطفى
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

مراجعة

دكتور
أحمد فرغلى حسن
عميد كلية التجارة - جامعة القاهرة

٢٠٠٣

بسم الله الرحمن الرحيم

"فأما الزبد فيذهب جفاء
وأما ما ينفع الناس فيمكث فى الأرض"

صدق الله العظيم
(سورة الرعد ، الآية ١٧)

موضوعات الكتاب

المـحـتــويـات

الموضوع	الصفحة
مقدمة	١٥
الوحدة الدراسية الأولى :	
مفهوم وأهداف النظام المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام	١٧
١/١ طبيعة ومفهوم قطاع الأعمال العام .	١٩
٢/١ مفهوم النظام المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام .	٢٠
٣/١ مجموعة المفاهيم المحاسبية والقواعد والمعايير المحاسبية الموحدة .	٢١
الوحدة الدراسية الثانية :	
الدليل المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام	٢٧
١/٢ الملامح الرئيسية للدليل المحاسبى المعدل .	٢٩
٢/٢ الإطار العام للدليل المحاسبى .	٣٠
٣/٢ التبويب التفصيلى لحسابات الدليل المحاسبى .	٣٢
٤/٢ التعديلات الجوهرية المستحدثة فى الدليل المحاسبى المعدل.	٤٨
الوحدة الدراسية الثالثة :	
المعايير والمبادئ المحاسبية	٦١
١/٣ مفهوم وطبيعة المعايير المحاسبية .	٦٣
٢/٣ المعايير المحاسبية المكملة للنظام المحاسبى الموحد .	٦٣
٣/٣ المعايير المحاسبية كإطار معدل للنظام المحاسبى الموحد .	٦٧
الوحدة الدراسية الرابعة:	
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب الخامات وقطع الغيار والوقود (حـ٣١)	٧٣
١/٤ الحسابات الفرعية لحساب الخامات وقطع الغيار والوقود.	٧٥
٢/٤ قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات الحساب رقم (٣١) – مواد وقطع غيار ووقود .	٧٧

اقتراح جدول اللقاءات
مع الدارسين

اللقاء	الوحدات الدراسية	الساعات
الأول	الوحدة الدراسية الأولى والوحدة الدراسية الثانية	٢ ساعة
الثانى والثالث	الوحدة الدراسية الثالثة والوحدة الدراسية الرابعة والوحدة الدراسية الخامسة	٤ ساعات
الرابع والخامس	الوحدة الدراسية السادسة والوحدة الدراسية السابعة والوحدة الدراسية الثامنة	٤ ساعات
السادس	الوحدة الدراسية التاسعة والوحدة الدراسية العاشرة والوحدة الدراسية الحادية عشرة	٢ ساعة
السابع	الوحدة الدراسية الثانية عشرة والوحدة الدراسية الثالثة عشرة والوحدة الدراسية الرابعة عشرة	٢ ساعة
الثامن	الوحدة الدراسية الخامسة عشرة والوحدة الدراسية السادسة عشرة والوحدة الدراسية السابعة عشرة والوحدة الدراسية الثامنة عشرة	٢ ساعة

كيف تدرس هذا المقرر

عزيزى الدارس :

يعتمد تدريس هذا المقرر على استخدام الكتاب الذى بين يديك ، وبعض المراجع المرتبطة بمحتويات هذا المقرر ، والاستماع إلى التسجيلات الصوتية إن توافرت ، ومشاهدة شرائط الڤيديو المصاحبة للكتاب ، إلى جانب اللقاءات الدورية التى يتم الاتفاق عليها مع أستاذ المادة.

وحتى يكون التعلم أكثر فعالية وإيجابية ، عليك اتباع ما يلى :

- قراءة الأهداف الإجرائية الخاصة بكل وحدة ؛ لمعرفة ما يجب أن تركز عليه وتفهمه وتناقش حوله فى الوحدة المقررة .
- قراءة الموضوع قراءة صامتة ، ووضع علامات مرشدة لما يصعب عليك فهمه؛ لتناقش فيها أستاذ المادة عند لقائه .
- الاستماع إلى الموضوع من التسجيل الصوتى إن توافر، أو مشاهدة شريط الڤيديو الخاص به وتسجيل ما يغمض عليك فهمه والسؤال عنه .
- ربط موضوعات كل وحدة بما سبقها من وحدات ، وما يلحقها من وحدات أخرى؛ ليكون المقرر كله متكاملا ونسيجًا متلاحمًا ، مما يسهل الفهم اعتماداً على انتقال أثر التدريب والمعرفة وتراكميتها واستمراريتها.
- اكتب عنوانًا جانبيًا فى كراستك تربط فيه الموضوعات المقررة بواقع الحياة والمجتمع ، وبيان دور الإنسان فى عمارة هذا الكون ، وتفاعله مع معطيات قوة الاتصال والتقنية فى مجال تخصصك .
- اكتب رأيك بوضوح حول كل نقطة فى الموضوع ، وناقش فيها أستاذ المادة عند لقائك به .
- أجب عن الأسئلة والتطبيقات التى فى نهاية كل وحدة ، واستخدم المصطلحات الأساسية فى تراكيب ذات معنى من إبداعك .

. استعن بمكتبة المركز وقاعات المشاهدة ، ومكتبة الجامعة فى القيام بالأنشطة المصاحبة لدراسة المقرر.

. اكتب إجابات الأسئلة فى كراستك ، وتأكد من صحتها عند لقائك بأستاذ المادة لمعرفة الإجابة النموذجية عن تلك الأسئلة .

. لا تنتقل إلى دراسة الوحدة التالية إلا بعد التأكد من فهمك لدراسة الوحدة التى تقرؤها أو تشاهدها فى لقاءات التدريس المرئى (البث) وكذلك بعد الإجابة عن أسئلة الوحدة.

لاحظ أن :

. أستاذ المادة ليس خازنًا للمعرفة ، وإنما دوره يتمثل فى تيسير عملية التعلم ، وتوجيهك إلى مصادر العلم والمعرفة .

. لا تجعل من نفسك مستقبِلا سلبيًا ، بل تفاعل بشكل إيجابى مع مصادر التعلم المتنوعة فى هذا المقرر .

. اللقاء مع أستاذ المادة يستهدف الإجابة عن استفساراتك ، وأسئلتك حول ما غمض عليك، ولم تتمكن من فهمه عند القراءة أو الاستماع أو المشاهدة، كما يستهدف عرض الإجابات النموذجية للمناقشة والتدريبات التى تعقب كل وحدة من وحدات الكتاب .

والله الموفق إلى الهدى والرشاد ،

تكنولوچيا التعليم

مقدمة

صدر النظام المحاسبى الموحد بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ مواكباً لفترة زمنية اتجهت فيها الدولة إلى الاعتماد بصورة أساسية على وحدات القطاع العام فى تنفيذ خطة التنمية الاجتماعية والاقتصادية التى كانت تتناسب مع الظروف السياسية والاجتماعية السائدة فى تلك الآونة . على أن يطبق هذا النظام على كافة وحدات القطاع العام عدا شركات التأمين والبنوك . فقد اعتمد النظام على توحيد كافة المفاهيم والمصطلحات والمبادئ والمعايير المحاسبية التى تطبق فى هذه الوحدات ، علاوة على توحيده للقوائم والتقارير المالية التى تعدها هذه الوحدات فى نهاية السنة المالية وذلك من ناحيتى الشكل والمضمون ، وذلك تلبية لاحتياجات التخطيط على المستوى القومى .

وبالرغم من التغيرات الاقتصادية المتلاحقة التى طرأت على الاقتصاد القومى المصرى منذ الستينيات ، إلا إن النظام المحاسبى الموحد ظل محتفظاً بهيكله الأساسى ولم يلحق به سوى بعض التغيرات الطفيفة التى لم تتواكب مع التطورات والتغيرات المستمرة فى معايير المحاسبة الدولية بالشكل الذى جعل النظام غير متماشياً مع هذه المعايير فى كثير من المعالجات المحاسبية .

إلا إن الضغوط الناتجة عن التغيرات الاقتصادية العالمية ، أدت إلى قيام الحكومة المصرية بإجراء حركة إصلاحات كبيرة تمثلت فى برنامج شامل للإصلاح الاقتصادى بدأ تنفيذه اعتباراً من عام ١٩٩١ ، وكان من أهم ملامحه الاتجاه إلى الخصخصة عن طريق تحويل عدد كبير من شركات القطاع العام إلى وحدات خاصة، والاتجاه إلى تنشيط سوق الأوراق المالية ، الأمر الذى استدعى ضرورة تعديل النظام المحاسبى الموحد تعديلاً جذرياً لكى تكون المعلومات المالية التى تمثل مخرجات النظام المحاسبى فى وحدات القطاع العام معدة باستخدام معايير محاسبية متسقة مع المعايير المحاسبية الدولية ، ومن ثم فقد صدر قرار رئيس

الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بإدخال تعديلات جذرية على النظام المحاسبى الموحد ، وشمل هذا التعديل كلا من الدليل المحاسبى للنظام والقوائم المالية ، وهما من العناصر الأساسية التى قام عليها النظام المحاسبي الموحد .

ويتناول هذا الكتاب النظام المحاسبى الموحد فى صورته المعدلة وفقاً للقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، وقد تم إعداد الكتاب بصورة أقرب إلى التبسيط بما يتفق مع متطلبات نظام التعليم عن بعد ، حيث تضمن المفاهيم المحاسبية الأساسية وأسس المعالجة المحاسبية لعناصر الإيرادات والمصروفات ، كما تضمن أيضاً القوائم المالية الأساسية والتحليلية الواجب أن تعدها شركات قطاع الأعمال العام.

والله من وراء القصد ،،

المؤلفون

الوحدة الدراسية الأولى
مفهوم وأهداف النظام المحاسبى
لشركات قطاع الأعمال العام

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد ماهية قطاع الأعمال العام .

٢- يفرق بين الشركة القابضة والشركة التابعة .

٣- يعدد خصائص الشركة التابعة .

٤- يوضح المقصود بالنظام المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام .

٥- يذكر التعديلات التى أدخلت على النظلم المحاسبى الموحد بموجب قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

٦- يحدد عناصر النظام المحاسبى الموحد .

٧- يوضح مزايا تطبيق النظام المحاسبى الموحد بشركات قطاع الأعمال العام.

العناصر :

١/١ طبيعة ومفهوم قطاع الأعمال العام .

٢/١ مفهوم النظام المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام .

٣/١ مجموعة المفاهيم المحاسبية والقواعد والمعايير المحاسبية الموحدة .

أهم المفاهيم:

١- قطاع الأعمال العام .

٢- الشركة القابضة .

٣- الشركة التابعة .

٤- النظام المحاسبى الموحد .

الوحدة الدراسية الأولى
مفهوم وأهداف النظام المحاسبى
لشركات قطاع الأعمال العام

١/١ طبيعة ومفهوم قطاع الأعمال العام :

تم إنشاء قطاع الأعمال العام بموجب القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ . ولقد أوضح ذلك القانون أن أسلوب امتلاك وإدارة الدولة لرأس المال المستثمر يتم من خلال كيانين قانونيين وهما :

١- الشركات القابضة .

٢- الشركات التابعة .

ويقصد بالشركة القابضة الشركة التى تستثمر رؤوس الأموال المملوكة ملكية عامة للدولة وبما لا يقل عن ٥١٪ من رأس المال المستثمر بكل شركة من شركات قطاع الأعمال العام .

أما الشركة التابعة فهى التى تقوم بإنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمات معينة مقابل رأسمال مستثمر يصدر بتحديده قرار من الوزير المختص .

وللشركة التابعة العامة مجموعة من السمات والخصائص الرئيسية وهى :

(أ) يتم تأسيس الشركة التابعة بموجب قرار يصدره الوزير المختص بناءً على اقتراح مجلس إدارة الشركة القابضة .

أى أن إنشاء الشركة التابعة العامة يتم بناءً على إجراءات قانونية واقتصادية ومالية تقوم الشركة القابضة بإنجازها .

(ب) يوضح النظام الأساسى للشركة التابعة والذى يتم إعداده لأغراض تأسيس الشركة رأس المال المصرح به ، ورأس المال المصدر ، ورأس المال المدفوع ، وعدد الأسهم الإجمالية للشركة والقيمة الاسمية للسهم الواحد .

(جـ) تكون أسهم الشركة التابعة قابلة للتداول طبقاً للأحكام المبينة فى اللائحة العامة لبورصات الأوراق المالية الصادرة بالقانون رقم ١٦١ لسنة ١٩٥٧ ، وقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

ويجوز تداول حصص التأسيس والأسهم التى تعطى مقابل حصة عينية والأسهم التى يكتتب فيها مؤسسو الشركة من تاريخ قيدها فى السجل التجارى .

(د) تتم إدارة الشركة المساهمة والتابعة عن طريق مجلس إدارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد .

(هـ) يتم تحديد بداية ونهاية السنة المالية للشركة بالنظام الأساسى لها ، هذا مع الأخذ فى الحسبان السنة المالية للشركة القابضة التى تتبعها تلك الشركة .

٢/١ مفهوم النظام المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام :

يقصد بالنظام المحاسبى العناصر الرئيسية للنظام واللازمة للتعبير عن العمليات المالية والاقتصادية للشركة بأسلوب محاسبى وفى شكل مالى ونقدى .

ويحدد النظام المحاسبى المفاهيم المحاسبية التى يتم تطبيقها بالاعتماد عليها فى تطبيق ذلك النظام ، والإجراءات المتسقة التى يتم تطبيقها بالاعتماد على الأصول العلمية والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف النظام المحاسبى ، هذا بالإضافة إلى مجموعة التقارير المحاسبية الدورية .

ويخضع النظام المحاسبى بشركات قطاع الأعمال العام للأركان الرئيسية للمفهوم العام لذلك النظام ، هذا بالإضافة إلى ما يتم إصداره من قواعد ومعايير محاسبية مستحدثة وملزمة بقوانين وقرارات صادرة لها صفة الإلزام لتطبيقها بشركات قطاع الأعمال العام التابعة والقابضة .

٣/١ مجموعة المفاهيم المحاسبية والقواعد والمعايير المحاسبية الموحدة:

يعتبر تطبيق المفاهيم والقواعد والمعايير الموحدة فى شركات قطاع الأعمال العام ضرورياً وذلك لأغراض إعداد معلومات محاسبية وفقاً لمجموعة من القواعد الموضوعية والتى تلتزم بتنفيذها الشركات التابعة التى تخضع لرقابة ومتابعة الشركات القابضة والتى ساهمت فى إنشائها وفى استثماراتها ، وبما يؤدى إلى إمكانية متابعة ورقابة وتقييم أداء مثل هذه الشركات بالاعتماد على بيانات ومعلومات تم إعدادها وفقاً لقواعد وأسس ومعايير موحدة. ولقد صدر قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بإدخال تعديلات على النظام المحاسبى الموحد الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ - واشتملت هذه التعديلات على ما يلى :

أ- الدليل المحاسبى ، وذلك من حيث الإطار العام للحسابات ومفهوم وشرح كل حساب .

ب- القوائم المالية ، وذلك من حيث أنواعها والتى تلتزم بإعدادها الشركات التابعة والقابضة فى نهاية السنة المالية .

ولقد تم إدخال مفاهيم محاسبية جديدة بموجب دليل الحسابات مثل مفهوم التكاليف والمصروفات والذى يحقق الترابط بين نظام الحسابات المالية ونظام التكاليف طبقاً لمفهوم الاندماج بين النظامين فى نظام واحد يحقق أهداف كل منهما .

كذلك يخضع النظام المحاسبى الموحد بشركات قطاع الأعمال العام لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية الموحدة وذلك لأغراض إعداد المعلومات المحاسبية لنتائج الأعمال ، وأيضاً المعلومات المحاسبية للميزانية العمومية لشركات قطاع الأعمال العام .

وعلى ذلك يشمل النظام المحاسبى الموحد العناصر التالية :

أ- مفاهيم موحدة للمصروفات والتكاليف ، وللإيرادات ، وللأصول ، وللخصوم، ولحقوق المساهمين .

ب- دليل محاسبى موحد ، ويشمل ذلك الدليل مجموعة حسابات المصروفات والتكاليف وحسابات الإيرادات ، وحسابات الأصول ، وحسابات الخصوم .

جـ- معايير محاسبية موحدة ، ولقد أشار القرار الأخير والصادر بتعديل الدليل المحاسبى والقوائم المالية التى تصدرها الشركة فى نهاية السنة المالية إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الصادرة لأغراض إعداد مثل هذه القوائم .

د- قواعد وإجراءات محاسبية موحدة ، ولابد من التفرقة بين القواعد والإجراءات العامة ، مثل قواعد التسجيل والترحيل المحاسبى ، وبين الإجراءات التحليلية اللازمة لتتبع وتسجيل عناصر المصروفات والتكاليف تبعاً لنوعية الأنشطة التى تزاولها الشركة من حيث كونها أنشطة تجارية أم صناعية أم خدمية ، حيث تختلف مكونات حساب تكلفة الإنتاج تبعاً لنوعية كل نشاط من أنشطة شركات قطاع الأعمال العام - كما يتضح فى الوحدات التالية من هذا الكتاب .

هـ- تاريخان موحدان لبدء ونهاية السنة المالية - ولقد تم اختيار تاريخ بدء السنة المالية ٧/١ من كل عام لبدء السنة المالية ، و٦/٣٠ من كل عام لنهاية السنة المالية لشركات قطاع الأعمال العام .

و- مجموعة من القوائم المالية الموحدة والتى يتم إعدادها فى نهاية كل سنة مالية على حدة .

ومما هو جدير بالذكر أن النظام المحاسبى الموحد لا يقصد به توحيد النتائج والمعلومات المحاسبية التى يتم عرضها والإفصاح عنها عن طريق القوائم المالية حيث يقصد به توحيد الإجراءات والمفاهيم والقواعد المحاسبية حتى يمكن استبعاد الحكم الشخصى ، وذلك لدى اختيار القواعد المحاسبية الواجبة التطبيق بشركات

قطاع الأعمال العام - مما يؤدى إلى إنتاج معلومات محاسبية بهذه الشركات تتصف بالدقة وبالموضوعية ، ومما يؤدى إلى إمكانية الاعتماد على مثل هذه المعلومات فى اتخاذ القرارات الخاصة بهذه الشركات - وذلك من حيث الخصخصة، أو الدمج ، أو التصفية .

كذلك ، يؤدى تطبيق النظام المحاسبى الموحد بشركات قطاع الأعمال العام إلى تلافى تعدد المبادئ والأسس والقواعد التى يتم الاعتماد عليها فى إعداد المعلومات المحاسبية للشركات التى تزاول نفس النشاط الاقتصادى ، أو التى تزاول نشاطها من خلال الوحدات الاقتصادية التابعة لقطاع الأعمال العام بالدولة.

وتعتبر عملية تقييم أداء شركات قطاع الأعمال العامة بالاعتماد على معلومات محاسبية موحدة ، ضرورية لأنها تساعد على رفع كفاءة أداء هذه الشركات وتشجعها على زيادة كفاءتها الإنتاجية مما يعكس نتائج مالية تعبر عن معدلات كفاءة مرتفعة .

ملخص

* تم إنشاء قطاع الأعمال بموجب القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .
* يقصد بالشركة القابضة الشركة التى تستثمر رؤوس الأموال المملوكة ملكية عامة للدولة وبما لايقل عن ٥١٪ من رأس المال المستثمر بكل شركة من شركات قطاع الأعمال العام .
* يقصد بالشركة التابعة الشركة التى تقوم بإنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمات معينة مقابل رأسمال مستثمر يصدر بتحديده قرار من الوزير المختص .
* تتمثل أهم خصائص الشركة التابعة فيما يلى :
  - يتم إنشاء الشركة بناءً على إجراءات قانونية واقتصادية ومالية.
  - يوضح النظام الأساسى للشركة التابعة رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر ورأس المال المدفوع وعدد الأسهم الإجمالية للشركة والقيمة الاسمية للسهم ، وبداية ونهاية السنة المالية.
  - تكون أسهم الشركة التابعة قابلة للتداول فى بورصة الأوراق المالية.
  - يتم إدارة الشركة التابعة بواسطة مجلس إدارة يعين لمدة ٣ سنوات قابلة للتجديد .
* يقصد بالنظام المحاسبى العناصر الرئيسية للنظام واللازمة للتعبير عن العمليات المالية والاقتصادية للشركة بأسلوب محاسبى وفى شكل مالى ونقدى .
* تتمثل أهم التعديلات التى ترتبت على صدور قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ فى الدليل المحاسبى المعدل والقوائم التى تلتزم الشركات القابضة والتابعة بإعدادها .
* تتمثل أهم عناصر النظام المحاسبى الموحد فيما يلى :
  - دليل محاسبى موحد .

- معايير محاسبية موحدة .
- مفاهيم موحدة للمصروفات والتكاليف والإيرادات والأصول والخصوم وحقوق المساهمين .
- مجموعة من القوائم المالية الموحدة .

* يؤدى تطبيق النظام المحاسبى الموحد بشركات قطاع الأعمال العام إلى :

- إنتاج معلومات محاسبية بهذه الشركات تتصف بالدقة والموضوعية.
- تلافى تعدد المبادئ والأسس والقواعد التى تعتمد عليها الشركات فى إعداد المعلومات المحاسبية .
- رفع كفاءة أداء هذه الشركات وتشجيعها على زيادة كفاءتها الإنتاجية .

أسـئلة على الوحدة الدراسية الأولى

س١ : اكمل ما يأتى :

أ- تم إنـشـاء قـطـاع الأعـمـال العـام بمـوجب القـانـون رقـم .... لسنة........

ب- الشركة القابضة هى ....

أما الشركة التابعة فهى ....

ج- النظام المحاسبى الموحد هو ....

س٢ : اذكر الخصائص التى تتميز بها الشركة التابعة .

س٣ : تم إدخال عـدد من التعـديلات على النظام المحاسبى الموحد بموجب قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

وضح ذلك مبينًا أهم هذه التعديلات .

س٤ : اذكر أهم عناصر النظام المحاسبى الموحد .

س٥ : يؤدى تطبيق النظام المحاسبى الموحد إلى تحقيق عدد من المزايا لشركات قطاع الأعمال العام .

اشرح ذلك مبينًا هذه المزايا .

الوحدة الدراسية الثانية

الدليل المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ينبغى أن يكون الدارس قادراً على :

١- يصف الملامح الرئيسية للدليل المحاسبى المعدل .

٢- يحدد الإطار العام للدليل المحاسبى المعدل.

٣-يذكر التبويب التفصيلى لحسابات الدليل المحاسبى المعدل .

٤-يشرح التعديلات الجوهرية المستحدثة فى الدليل المحاسبى المعدل.

٥- يوضح مزايا وعيوب التعديلات الجديدة التى أدخلت على الدليل المحاسبى .

٦- يستخدم الدليل المحاسبى المعدل فى المعالجة المحاسبية للعمليات المالية بشركات قطاع الأعمال العام .

العناصر :

١/٢ الملامح الرئيسية للدليل المحاسبى المعدل .

٢/٢ الإطار العام للدليل المحاسبى .

٣/٢ التبويب التفصيلى لحسابات الدليل المحاسبى .

٤/٢ التعديلات الجوهرية المستحدثة فى الدليل المحاسبى المعدل .

أهم المفاهيم :

١- الدليل المحاسبى .

الوحدة الدراسية الثانية

الدليل المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام

٢/١ الملامح الرئيسية للدليل المحاسبى المعدل :

يعتبر الدليل المحاسبى الركيزة الرئيسية والتى وفقاً لها يتم استخراج النتائج والمعلومات المحاسبية .

ويعتبر ذلك الدليل بما يشمله من حسابات رئيسية وفرعية الحد الأدنى من الحسابات التى تلتزم شركات قطاع الأعمال العام بالتسجيل فى سجلاتها المحاسبية (سواء يدوياً أم باستخدام الحاسب الآلى) واستخراج أرصدة عملياتها المختلفة لأغراض إعداد تقاريرها الختامية فى شكل مجموعة من القوائم المالية .

هذا ولقد صدر قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بتعديل الدليل المحاسبى لشركات قطاع الأعمال العام بالإضافة إلى تعديل مكونات ونوعية القوائم المالية لشركات قطاع الأعمال العام .

وقد اشتمل الدليل على مجموعتين رئيسيتين من الحسابات وهما :

أ- حسابات المركز المالى :

وتشتمل هذه الحسابات ما يلى :

- حسابات الأصول .
- حسابات حقوق الملكية .
- حسابات الالتزامات .

ويتم الاعتماد على حسابات المركز المالى الموضحة بعاليه فى إعداد الميزانية العمومية (المركز المالى) لشركات قطاع الأعمال العام - سواء كان المركز المالى المرحلى (كل ثلاثة شهور) أم المركز المالى والذى يتم إعداده فى نهاية السنة المالية.

ب- حسابات النتيجة :

وتشتمل هذه الحسابات ما يلى :

- حسابات التكاليف والمصروفات .

- حسابات الإيرادات .

ويتم استخدام الحسابات الفرعية للحسابين الرئيسيين السابق ذكرهما ؛ وذلك لأغراض تحديد نتيجة نشاط شركات قطاع الأعمال العام .

٢/٢ الإطار العام للدليل المحاسبى :

يوضح ذلك الإطار الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية التى تندرج تحت كل حساب رئيسى وعلى مستوى الحساب الفرعى الأول (مستوى رقمين) .

والآتى توضيح للإطار العام لكل من حسابات المركز المالى وحسابات النتيجة.

أولاً : الدليل المحاسبى لحسابات المركز المالى

١	الأصــول	٢	الخصــوم
	الأصول طويلة الأجل		**حقوق الملكية**
١١	أصول ثابتة	٢١	رأس المال المدفوع
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	٢٢	احتياطيات
١٣	استثمارات طويلة الأجل	٢٣	أرباح (خسائر) مرحلة
١٤	قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	٢٤	(أسهم الخزينة)
١٥	أصول أخرى	٢٥	التزامات طويلة الأجل
	الأصول المتداولة		**الالتزامات المتداولة**
١٦	مخزون	٢٦	مخصصات
١٧	عملاء وأوراق قبض	٢٧	بنوك دائنة
١٨	استثمارات مالية متداولة	٢٨	موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة
١٩	نقدية بالبنوك وبالصندوق	٢٩	حسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح

ثانياً : الدليل المحاسبى لحسابات النتيجة

٣	التكاليف والمصروفات	٤	الإيرادات
٣١	خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٤١	إيرادات النشاط
٣٢	أجور	٤٢	منح وإعانات
٣٣	مصروفات	٤٣	إيرادات استثمارات وفوائد
٣٤	مشتريات بضائع بغرض البيع	٤٤	إيرادات وأرباح أخرى
٣٥	أعباء وخسائر		
٣٦	تكاليف الإنتاج		
٣٧	التكاليف التسويقية		
٣٨	المصروفات الإدارية والتمويلية		

يتضح مما سبق أنه قد تم تبويب الدليل المحاسبى الموحد فى ضوء التعديل الصادر بموجب القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠١ وذلك بما يوضح حسابات الأصول مقسمة إلى أصول ثابتة (حساب رقم ١١) ، ومشروعات تحت التنفيذ (حساب رقم١٢) ، وحساب الاستثمارات طويلة الأجل (حساب رقم ١٣) ، وقروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل (حساب رقم ١٤) ، وأصول أخرى (حساب رقم١٥) ، والمخزون (حساب رقم ١٦) ، وعملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة (حساب رقم ١٧) ، واستثمارات وأوراق مالية متداولة (حساب رقم ١٨) ، ونقدية بالبنوك وبالصندوق (حساب رقم ١٩) .

كما تم تبويب حسابات حقوق الملكية فى خمس حسابات وهى : ٢١ حساب رأس المال المدفوع ، ٢٢ حساب احتياطيات ، ٢٣ حساب أرباح (خسائر) مرحلة ، ٢٤ حساب أسهم الخزينة - وهو من الحسابات المستحدثة .

ويقصد بأسهم الخزينة دخول الشركة المساهمة التابعة أو القابضة لبورصة الأوراق المالية كمشترية لأسهمها وهى تنقص من حقوق المساهمين مقابل تخفيض حساب النقدية بالبنوك وبالصندوق .

كما اشتمل الدليل المحاسبى الموحد أيضاً على حساب رئيسى للالتزامات طويلة الأجل (حساب رقم (٢٥)، وحساب المخصصات رقم ٢٦، وحساب البنوك الدائنة رقم ٢٧، وحساب الموردين وأوراق الدفع والحسابات الدائنة رقم ٢٨، وحسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح رقم ٢٩ .

كما اشتمل حساب الإيرادات رقم (٤) على حساب إيرادات النشاط (حساب رقم ٤١) ، والمنح والإعانات (حساب رقم ٤٢) ، وحساب إيرادات استثمارات وفوائد رقم ٤٣ . ولقد روعى فى تبويب الحسابات التحليلية لذلك الحساب علاقة الشركات التابعة بالشركات القابضة ، وحساب إيرادات وأرباح أخرى (حساب رقم ٤٤) .

٣/٢ التبويب التفصيلى لحسابات الدليل المحاسبى :

يحتوى التبويب التفصيلى الخاص بالدليل المحاسبى فى ضوء التعديلات التى أدخلها القرار الذى أصدره رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ على ذلك الدليل الحسابات العامة والفرعية التالية :

الدليل المحاسبى

١- الأصول :

١١- أصول ثابتة :

١١١- أراضٍ .

١١٢- مبانٍ وانشاءات ومرافق وطرق .

١١٣- آلات ومعدات .

١١٤- وسائل نقل وانتقال .

١١٥- عدد وأدوات .

١١٦- أثاث وتجهيزات مكتبية .

١١٧- ثروة حيوانية ومائية

١١٨- ....

١٢- مشروعات تحت التنفيذ :

١٢١- تكوين استثمارى :

١٢١١- أراضٍ

١٢١٢- مبانٍ وإنشاءات ومرافق وطرق

١٢١٣- آلات ومعدات

١٢١٤- وسائل نقل وانتقال

١٢١٥- عدد وأدوات

١٢١٦- أثاث وتجهيزات مكتبية

١٢١٧- ثروة حيوانية ومائية

١٢١٨- ....

١٢٢- إنفاق استثمارى :

١٢٢١- دفعات مقدمة

١٢٢٢- اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة

١٣- استثمارات طويلة الأجل :

١٣١- استثمارات عقارية

١٣٢- استثمارات فى أسهم فى شركات تابعة

١٣٣- استثمارات فى أسهم فى شركات شقيقة

١٣٤- استثمارات فى أسهم فى شركات أخرى

١٣٥- استثمارات فى سندات
١٣٦- استثمارات فى وثائق استثمار
١٣٧- ....

١٤- قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل :
١٤١- قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة
١٤٢- قروض لجهات أخرى
١٤٣- ....

١٥- أصول أخرى :
١٥١- أصول غير ملموسة :
١٥١١- شهرة المحل
١٥١٢- براءات اختراع / علامات تجارية / حقوق امتياز وتأليف

١٥١٣- تكاليف التطوير
١٥١٤- ....

١٥٢- نفقات مرسملة :
١٥٢١- نفقات تحديث فروع ومعارض النشاط التجارى
١٥٢٢- مساهمة المنشأة فى إنشاء أصول غير مملوكة لها وتخدم أغراضها
١٥٢٣- مقابل حق الانتفاع بمقار عن طريق الشراء بالجدك
١٥٣- نفقات مؤجلة (*) :
١٥٣١- نفقات تأسيس
١٥٣٢- نفقات ما قبل بدء الإنتاج / التشغيل
١٥٣٣- حملة إعلانية

(*) حساب مؤقت يلغى اعتباراً من ٢٠٠٤/٧/١ .

١٦- **مخزون :**

١٦١- **مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار :**

١٦١١- مخزن الخامات

١٦١٢- مخزن الوقود والزيوت

١٦١٣- مخزن قطع الغيار والمهمات

١٦١٤- مخزن مواد التعبئة والتغليف

١٦١٥- مخزن المخلفات والخردة

١٦١٦- مخزون مواد وقطع غيار تحت التكوين

١٦٢- مخزون إنتاج غير تام

١٦٣- مخزون إنتاج تام

١٦٤- مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع

١٦٥- مخزون لدى الغير

١٦٦- اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات

١٧- **عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة :**

١٧١- عملاء

١٧٢- أوراق قبض

١٧٣- حسابات مدينة لدى الشركات القابضة / التابعة / الشقيقة .

١٧٤- حسابات مدينة لدى المصالح والهيئات

١٧٤١- مصلحة الجمارك (أمانات)

١٧٤٢- مصلحة الضرائب على المبيعات (ضريبة على المدخلات تحت التسوية)

١٧٤٣- مصلحة الضرائب العامة (مبالغ مخصومة من الشركة بمعرفة الغير)

١٧٥- إيرادات مستحقة التحصيل

١٧٦- مصروفات مدفوعة مقدما

١٧٧- حسابات مدينة أخرى

١٨- استثمارات وأوراق مالية متداولة :

١٨١- أسهم

١٨٢- سندات

١٨٣- وثائق استثمار

١٨٤- اذون خزانة

١٨٥- ....

١٩- نقدية بالبنوك والصندوق :

١٩١- ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق

١٩٢- غطاء خطابات ضمان

١٩٣- حسابات جارية بالبنوك

١٩٤- نقدية بالصندوق

٢- حقوق الملكية والالتزامات :

٢١- رأس المال المدفوع .

٢١١- رأس المال المصدر

٢١٢- أقساط لم يطلب سدادها

٢١٣- أقساط متأخر سدادها

٢٢- احتياطيات :

٢٢١- احتياطى قانونى

٢٢٢- احتياطى نظامى

٢٢٣- احتياطى رأسمالى

٢٢٤- احتياطيات أخرى

٢٣- أرباح (خسائر) مرحلة

٢٤- (أسهم الخزينة)

٢٥- التزامات طويلة الأجل

٢٥١- قروض طويلة الأجل من شركات قابضة / تابعة / شقيقة

٢٥٢- قروض طويلة الأجل من البنوك

٢٥٣- قروض طويلة الأجل من جهات أخرى

٢٥٤- سندات

٢٥٥- ....

٢٦- مخصصات :

٢٦١- مخصص إهلاك أصول ثابتة

٢٦١١- مزروعات معمرة قابلة للإهلاك

٢٦١٢- مبانٍ وإنشاءات ومرافق وطرق

٢٦١٣- آلات ومعدات

٢٦١٤- وسائل نقل وانتقال

٢٦١٥- عدد وأدوات

٢٦١٦- أثاث وتجهيزات مكتبية

٢٦١٧- ثروة حيوانية ومائية

٢٦١٨- ....

٢٦٢- مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج غير التام

٢٦٣- مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج التام

٢٦٤- مخصص هبوط أسعار مخزون البضائع المشتراة

٢٦٥- مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية

٢٦٦- مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

٢٦٧- مخصص الضرائب المتنازع عليها

٢٦٨- مخصص المطالبات والمنازعات

٢٦٩- مخصصات أخرى

٢٧- بنوك دائنة :

٢٧١- سحب على المكشوف

٢٧٢- تمويل اعتمادات مستندية

٢٧٣- قروض قصيرة الأجل

٢٨- موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة :

٢٨١- موردون

٢٨٢- أوراق دفع

٢٨٣- حسابات دائنة للشركات القابضة / التابعة / الشقيقة

٢٨٤- حسابات دائنة للمصالح والهيئات

٢٨٤١- مصلحة الجمارك

٢٨٤٢- مصلحة الضرائب على المبيعات

٢٨٤٣- مصلحة الضرائب العامة

٢٨٤٤- مصلحة الضرائب العقارية

٢٨٤٥- الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى

٢٨٤٦- هيئات تأمينية أخرى

٢٨٥- دائنو التوزيعات

٢٨٦- مصروفات مستحقة السداد

٢٨٧- إيرادات محصلة مقدما

٢٨٨- أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعواما لاحقة)

٢٨٩- حسابات دائنة أخرى

٢٩- حسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح :

٢٩١- حسابات قائمة الدخل

٢٩١١- حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة

٢٩١٢- حساب المتاجرة

٢٩١٣- حساب الأرباح والخسائر

٢٩٢- حساب توزيع الأرباح

٣- التكاليف والمصروفات :

٣١- خامات ومواد ووقود وقطع غيار :

٣١١- خامات ومدخلات إنتاج

٣١٢- وقود وزيوت

٣١٣- قطع غيار ومهمات

٣١٤- مواد تعبئة وتغليف

٣١٥- كهرباء ومياه

٣١٦- أدوات كتابية

٣٢- أجور :

٣٢١- أجور نقدية

٣٢٢- مزايا عينية

٣٢٣- تأمينات اجتماعية

٣٣- مصروفات :

٣٣١- خدمات مشتراة:

٣٣١١- مصروفات صيانة

٣٣١٢- مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

٣٣١٣- مصروفات أبحاث وتجارب

٣٣١٤- مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال

٣٣١٥- مصروفات نقل وانتقالات واتصالات

٣٣١٦- إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)

٣٣١٧- خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات

٣٣١٨- مصروفات خدمية أخرى

٣٣٢- الإهلاك والاستهلاك :

٣٣٢١- إهلاك الأصول الثابتة

٣٣٢٢- استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسلة

٣٣٣- فوائد

٣٣٤- إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ)

٣٣٥- ضرائب عقارية

٣٣٦- ضرائب غير مباشرة على النشاط

٣٣٧- ....

٣٤- مشتريات بضائع بغرض البيع

٣٥- أعباء وخسائر :

٣٥١- مخصصات (بخلاف الإهلاك)

٣٥٢- ديون معدومة

٣٥٣- خسائر بيع أوراق مالية

٣٥٤- أعباء وخسائر متنوعة

٣٥٤١- خسائر بيع مخلفات

٣٥٤٢- خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار

٣٥٤٣- تعويضات وغرامات

٣٥٤٤- تبرعات وإعانات

٣٥٤٥- ....

٣٥٥- خسائر فروق العملة

٣٥٦- مصروفات سنوات سابقة

٣٥٧- خسائر رأسمالية

٣٥٨- خسائر غير عادية

٣٥٩- ضرائب الدخل

٣٦- تكاليف الإنتاج (*) :

٣٦١- خامات ومواد ووقود وقطع غيار

٣٦١١- خامات ومدخلات إنتاج

٣٦١٢- وقود وزيوت

٣٦١٣- قطع غيار ومهمات

٣٦١٤- مواد تعبئة وتغليف

٣٦١٥- كهرباء ومياه

٣٦١٦- أدوات كتابية

٣٦٢- أجور :

٣٦٢١- أجور نقدية

٣٦٢٢- مزايا عينية

٣٦٢٣- تأمينات اجتماعية

٣٦٣- تكاليف أخرى :

٣٦٣١- خدمات مشتراة

٣٦٣١١- تكاليف صيانة

٣٦٣١٢- تكاليف تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

٣٦٣١٣- تكاليف أبحاث وتجارب

٣٦٣١٤- تكاليف نشر وطبع

(*) فى حالة اتباع أسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون .

٣٦٣١٥- تكاليف نقل وانتقالات واتصالات

٣٦٣١٦- إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)

٣٦٣١٧- ....

٣٦٣١٨- تكاليف خدمية أخرى

٣٦٣٢- الإهلاك والاستهلاك

٣٦٣٣- فوائد

٣٦٣٤- إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ)

٣٦٣٥- ضرائب عقارية

٣٦٣٦- ضرائب غير مباشرة على النشاط

٣٧- التكاليف التسويقية :

٣٧١- مواد ووقود وقطع غيار :

٣٧١١- ....

٣٧١٢- وقود وزيوت

٣٧١٣- قطع غيار ومهمات

٣٧١٤- مواد تعبئة وتغليف

٣٧١٥- كهرباء ومياه

٣٧١٦- أدوات كتابية

٣٧٢- أجور :

٣٧٢١- أجور نقدية

٣٧٢٢- مزايا عينية

٣٧٢٣- تأمينات اجتماعية

٣٧٣- تكاليف أخرى :

٣٧٣١- خدمات مشتراة

٣٧٣١١- تكاليف صيانة

٣٧٣١٢- ....

٣٧٣١٣- تكاليف أبحاث

٣٧٣١٤- تكاليف دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال

٣٧٣١٥- تكاليف نقل وانتقالات واتصالات

٣٧٣١٦- إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)

٣٧٣١٧- ....

٣٧٣١٨- تكاليف خدمية أخرى

٣٧٣٢- الإهلاك والاستهلاك

٣٧٣٣- ....

٣٧٣٤- إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ)

٣٧٣٥- ضرائب عقارية

٣٧٣٦- ضرائب غير مباشرة على النشاط

٣٧٣٧- هدايا وعينات

٣٧٣٨- تالف إنتاج تام / بضائع مشتراة (فى مرحلة البيع)

٣٨- المصروفات الإدارية والتمويلية :

٣٨١- مواد ووقود وقطع غيار

٣٨١١- ....

٣٨١٢- وقود وزيوت

٣٨١٣- قطع غيار ومهمات

٣٨١٤- ....

٣٨١٥- كهرباء ومياه

٣٨١٦- أدوات كتابية

٣٨٢- أجور :

٣٨٢١- أجور نقدية

٣٨٢٢- مزايا عينية

٣٨٢٣- تأمينات اجتماعية

٣٨٣- مصروفات أخرى :

٣٨٣١- خدمات مشتراة

٣٨٣١١- مصروفات صيانة

٣٨٣١٢- ....

٣٨٣١٣- ....

٣٨٣١٤- مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال

٣٨٣١٥- مصروفات نقل وانتقالات واتصالات

٣٨٣١٦- إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)

٣٨٣١٧- خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات

٣٨٣١٨- مصروفات خدمية أخرى

٣٨٣٢- الإهلاك والاستهلاك

٣٨٣٣- فوائد

٣٨٣٤- إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ)

٣٨٣٥- ضرائب عقارية

٣٨٣٦- ضرائب غير مباشرة على النشاط

٤- الإيرادات :

٤١- إيرادات النشاط :

٤١١- إجمالى مبيعات إنتاج تام

٤١١١- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة .... (مدين)

٤١١٢- مرتجعات مبيعات .... (مدين)

٤١١٣- خصم مسموح به .... (مدين)

٤١١٤- مسموحات مبيعات .... (مدين)

٤١٢- إجمالى مبيعات بضائع مشتراة

٤١٢١- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة .... (مدين)

٤١٢٢- مرتجعات مبيعات .... (مدين)

٤١٢٣- خصم مسموح به .... (مدين)

٤١٢٤- مسموحات مبيعات .... (مدين)

٤١٣- أرباح مبيعات تقسيط تخص العام

٤١٣١- أرباح مبيعات إنتاج تام بالتقسيط

٤١٣٢- أرباح مبيعات بضائع (مشتراة) بالتقسيط

٤١٤- خدمات مباعة

٤١٥- إيرادات تشغيل للغير

٤١٦- عائد عقود تأجير تمويلى

٤١٧- إيرادات النشاط الأخرى

٤٢- منح وإعانات

٤٣- إيرادات استثمارات وفوائد :

٤٣١- إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة

٤٣٢- إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة

٤٣٣- إيرادات استثمارات مالية أخرى

٤٣٤- فوائد قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة

٤٣٥- فوائد دائنة أخرى

٤٤- إيرادات وأرباح أخرى :

٤٤١- مخصصات انتفى الغرض منها

٤٤٢- ديون سبق إعدامها

٤٤٣- أرباح بيع أوراق مالية

٤٤٤- إيرادات وأرباح متنوعة

٤٤٤١- أرباح بيع مخلفات

٤٤٤٢- أرباح بيع خامات ومواد وقطع غيار

٤٤٤٣- تعويضات وغرامات

٤٤٤٤- عمولات

٤٤٤٥- إيجارات دائنة

٤٤٤٦- ....

٤٤٥- أرباح فروق العملة

٤٤٦- إيرادات سنوات سابقة

٤٤٧- أرباح رأسمالية

٤٤٨- إيرادات وأرباح غير عادية

٤/٢ التعديلات الجوهرية المستحدثة فى الدليل المحاسبى المعدل :

استحدث الدليل المحاسبى المعدل العديد من التعديلات الجوهرية ؛ ومن أهم تلك التعديلات نجد ما يلى :

أولاً – اعتمدت معظم المعالجات المحاسبية الواردة فى شرح الدليل المحاسبى المعدل على المعايير المحاسبية ، وهذا يعنى أن المعايير المحاسبية أصبحت إطارا معدلاً للنظام المحاسبى الموحد القديم وليس إطاراً مكملاً لما كان الحال عليه بعد صدور القرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ باعتبار المعايير المحاسبية (الدولية) إطاراً مكملاً للنظام المحاسبى الموحد؛ أى أنه يجب اتباع ما جاء فى هذه المعايير فى كل ما لم يرد به نص خاص فى النظام المحاسبى الموحد ؛ أى أن الأساس هو ما جاء بالنظام المحاسبى الموحد ، القديم وما لم يرد به نص فى هذا النظام يطبق عليه المعايير المحاسبية .

أما الوضع الآن فى ضوء قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبة رقم ٢٠٤

لسنة ٢٠٠١ فهو مختلف تماماً وبشكل جوهرى حيث اعتبر هذا القرار المعايير المحاسبية إطاراً معدلاً للنظام المحاسبى الموحد وأشار بشكل صريح إلى ضرورة الاعتماد عليها فى كثير من المعالجات المحاسبية ، ويمكن أن نحصى الإشارات الواردة فى القرار إلى المعايير المحاسبية فى الحسابات التالية :

١- الأصول الثابتة : يراعى أن يطبق بشأن تلك الأصول ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها .

٢- استثمارات فى أسهم شركات تابعة : يراعى أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة .

٣- استثمارات فى أسهم شركات شقيقة : يراعى أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة .

٤- استثمارات فى أسهم شركات أخرى : يراعى أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات .

٥- المخزون : يراعى أن يطبق المعيار المحاسبى الخاص بالمخزون .

٦- الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء : يراعى أن يطبق بشأنها المعيار المحاسبى الخاص بعقود الإنشاء .

٧- إهلاك الأصول الثابتة : يراعى أن تطبق القواعد الواردة بالمعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها (وذلك فيما لم يرد به نص خاص) ، ويعتقد أن هدف العبارة الأخيرة المقصود بها استخدام معدلات الإهلاك الواردة فى الملاحق الخاصة بالنظام المحاسبى القديم ، ويعد ذلك خروجاً عن الاعتماد على المعايير كإطار معدل حيث إن إلزام الشركات بمعدلات الإهلاك القديمة يعنى ضرورة استخدام طريقة القسط الثابت عند إهلاك الأصول الثابتة كما

كان يقضى به النظام المحاسبى الموحد القديم ، علماً بأنه لم تتم الإشارة إلى هذه العبارة عند الإشارة إلى استخدام هذا المعيار لمعالجة بنود الأصول الثابتة.

٨- إيرادات النشاط : يراعى أن يطبق بشأن هذه الإيرادات ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالإيراد .

٩- منح وإعانات : يراعى أن يطبق بشأن هذه المنح مايقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى شرح هذا الحساب ، ونود أن نشير إلى أن إضافة هذه الفقرة تعد خروجاً عن استخدام المعايير المحاسبية فى المعالجة المحاسية حيث ينبغى الابتعاد عن شرح هذا الحساب الوارد فى الدليل المحاسبى المعدل عما جاء فى المعايير حيث إن الأصل هو المعايير ولا ينبغى أن يخالفها أى شرح آخر .

مما سبق يتضح أن كثيرا من المعالجات المحاسبية الواردة فى الدليل المحاسبى المعدل سوف تتم وفقاً للمعايير المحاسبية ، ونرى أن هذا الأمر يعد تحولاً جوهرياً فى النظام المحاسبى الموحد المعدل لأنه قضى على فلسفة المعالجة المحاسبية الواحدة التى كانت متبعة فى النظام المحاسبى القديم ، فالمعايير المحاسبية لا تتبنى فى معظمها معالجة محاسبية واحدة بل هناك معالجة قياسية ومعالجة بديلة مسموح بها حيث يتم اتباع أى منها إذا توافرت الظروف الملائمة لها ، فمثلاً فيما يتعلق بمعيار المخزون نجد أن المعالجة القياسية تقضى بإمكانية استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح ، أما المعالجة القياسية فإنها تنص على إمكانية استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً .

وهكذا نجد أن الاعتماد على المعايير المحاسبية سوف يولد مشكلة جوهرية فى الممارسة العملية حيث إنه قد يؤدى إلى اختلاف المعالجة المحاسبية لنفس البند الواحد من شركة إلى أخرى حسب ظروفها وبالتالى قد تتعرض فكرة التوحيد المحاسبى إلى الإلغاء مما يقلل من قدرة الشركة القابضة على القيام بالمهام المتعلقة

بإحكام الرقابة وتقييم أداء الشركات التابعة لها . لذا فنحن نوصى بضرورة تشكيل لجان فنية دائمة فى كل شركة من الشركات القابضة مكونة من رؤساء القطاعات المالية فى الشركات التابعة والشركة القابضة وينضم إليها مستشارون ماليون من الخارج ومن الجهاز المركزى للمحاسبات ، وذلك للعمل على توحيد المعالجات المحاسبية المحيطة بالشركات فى ضوء الظروف المحيطة بالشركات .

ثانياً – تخلص النظام المحاسبى المعدل من فكرة ربط الحسابات المالية بالحسابات القومية التى كانت مطبقة فى النظام المحاسبى الموحد القديم ، ومن أهم ملامح ذلك نجد ما يلى :

١- إلغاء حساب العمليات الجارية .

٢- إلغاء حسابات الفروق وهى : فرق الإيجار المحسوب وفرق الفائدة المحسوب وفرق تقييم التغير فى المخزون وأصبحت غير موجودة ضمن حسابات الدليل المحاسبى المعدل . واقتصر الأمر على حسابها بغرض إعداد قائمة القيمة المضافة .

٣- إلغاء المصطلحات التى كانت تنتمى إلى المحاسبة القومية مثل :
- التغير فى المخزون (إنتاج غير تام وتام) .
- الاستخدامات والموارد واستخدم بدلاً منها مصطلحى التكاليف والمصروفات والإيرادات .
- الفائض أو العجز ، واستخدم بدلاً منها صافى الربح أو صافى الخسارة.

٤- إلغاء حساب مشغولات داخلية تامة بالتكلفة .

٥- إلغاء حساب احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .

ثالثاً – اعتمد الدليل المحاسبى المعدل على طريقتين فى الترميز هما طريقة الكتل الرقمية وطريقة المجموعات المترابطة ، بينما اعتمد الدليل المحاسبى القديم

على طريقة واحدة وهى طريقة المجموعات المترابطة ، على الرغم من أن القرار نص بشكل واضح على أن الطريقة المستخدمة فى ترميز الدليل المحاسبى المعدل هى طريقة المجموعات المترابطة فقط ، وبالطبع فإن هذا الكلام قد لا يتمشى مع مفاهيم نظم المعلومات .

فالدليل المعدل استخدم الأرقام من (١) إلى (٤) للتعبير عن الإجماليات المحاسبية بحيث يرمز الرقم (١) إلى الأصول والرقم (٢) إلى حقوق الملكية والالتزامات ورقم (٣) إلى التكاليف والمصروفات ورقم (٤) إلى الإيرادات ، وأشار القرار إلى تقسيم هذه الإجماليات بإضافة أرقام أخرى على يمين هذا الرقم لكى يعبر مستوى رقمين عن (الحساب العام) وثلاثة أرقام عن (الحساب المساعد) ، وثلاثة أرقام عن (الحساب المعدل) وأربعة أرقام عن (الحساب التحليلى) وخمسة أرقام عن (الحساب الجزئى) .

إلا أننا نرى أن هذا الكلام قد جانبه الصواب حيث إن الدليل قد احتوى على حسابات عامة لم يعط لها رمز وهى :-

- الأصول طويلة الأجل .
- الأصول المتداولة .
- حقوق الملكية .
- الالتزامات المتداولة .

على الرغم من أن هذه الحسابات تظهر باسمها فى القوائم المالية وبناء عليه فإنها سوف تظهر بدون أى رموز ، كما أن ذلك سوف يؤدى إلى عدم إظهار تلك الحسابات فى السجلات المحاسبية عند تسجيل العمليات المالية بالإضافة إلى أن فكرة المجموعات المترابطة تكون قد فقدت أهم مزاياها والمتمثلة فى الربط بين الحسابات الأصلية والحسابات العامة والفرعية والجزئية .

وبناء عليه تكون الرموز المعطاة للحسابات الفرعية عبارة عن كتل رقمية حيث حصلت الحسابات الفرعية التى تنتمى للأصول طويلة الأجل كتلة

من ١١ - ١٥ ، والأصول المتداولة من ١٦ - ١٩ ، وحقوق الملكية من ٢١ - ٢٤ والالتزامات المتداولة من ٢٦ - ٢٩ .

وبناء عليه نقترح أن يكون الترميز فى الدليل المحاسبى المعدل طبقاً لطريقة المجموعات المترابطة على النحو التالى :

- الأصول	١
- الأصول طويلة الأجل	١١
- أصول ثابتة	١١١
- مشروعات تحت التنفيذ	١١٢
- استثمارات طويلة الأجل	١١٣
-	....
-	....
-	....
- الأصول المتداولة	١٢
- مخزون	١٢١
- عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	١٢٢
-	....
-	...
-	
- حقوق الملكية والالتزامات	٢
- حقوق الملكية	٢١
- رأس المال المدفوع	٢١١
-	....
-	....
- الالتزامات طويلة الأجل	٢٢
- الالتزامات المتداولة	٢٣
- مخصصات	٢٣١

– بنوك دائنة	٢٣٢
–	.....
–	.....

رابعاً : استحدث الدليل المحاسبى المعدل فكرة الدمج بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف حيث تضمن الدليل المحاسبى نوعين من التبويب لحسابات التكاليف والمصروفات هما :

١– التبويب النوعى للمصروفات حيث يتم تبويب المصروفات إلى ٥ أنواع:

- خامات
- أجور
- مصروفات
- مستلزمات بضائع بغرض البيع
- أعباء وخسائر

٢– التبويب الوظيفى للتكاليف حيث بوبت إلى (٣) أنواع هى :

- تكاليف الإنتاج
- التكاليف التسويقية
- المصروفات الإدارية والتمويلية

وينبغى الإشارة هنا إلى أن الحسابات المالية أصبحت تضم حسابات التكاليف أيضاً ، وأصبح مطلوبا من الإدارة المالية إجراء قيود يومية لإثبات المصروفات على أساس نوعى ، على أن يتم تحليل ما هو تكاليف منها على أساس وظيفى من خلال الحصول على إجماليات تحليلات إدارة التكاليف على أن يتم إجراء قيود يومية فى الإدارة المالية لتحليل المصروفات المتعلقة بالخامات والأجور والمصروفات على التكاليف الوظيفية الثلاثة ، وبالطبع فإن هذه القيود التحليلية لم تكن تتم من قبل فى الإدارة المالية ويعد هذا عبئاً إضافياً سوف تتحمله الإدارة المالية .

خامساً : اعتبر القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ الدليل المحاسبى حداً أدنى بمعنى أنه يمكن لأى منشأة التوسع فى تفصيله ، وهذا يعنى أن هذا الدليل يمكن إضافة حسابات رئيسية له حيث إن الحسابات الرئيسية المدرجة فيه تمثل الحد الأدنى ، كما أنه يمكن التوسع فى الحسابات التفصيلية الموجودة فى الدليل .

وبالطبع فإن هذا الأمر يقدم مزيدا من حرية الحركة للإدارات المالية فى الشركات ، وهذا لم يكن متاحاً من قبل فى الدليل القديم حيث اعتمد على تثبيت الحسابات والرموز دون أن يكون هناك إمكانية لإجراء أى تعديل على الحسابات.

وبالطبع فإن هذه المرونة التى يتمتع بها الدليل الجديد قد تؤدى إلى عدم توحيد الحسابات ، إلا أن ذلك يمكن تلافيه من خلال اللجنة الفنية التى اقترحنا تشكيلها على مستوى الشركات القابضة .

سادساً : غير الدليل المعدل من ترتيب المصروفات حيث بدأ بالخامات ثم الأجور ثم المصروفات وهذا يتمشى مع تبويب المصروفات فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفى ضوء جميع الكتابات المحاسبية .

إلا إن هذا التبويب الجديد سوف يحدث بعض الارتباك فى الممارسة العملية حيث أن التبويب القديم كان يبدأ بالأجور ثم الخامات ثم المصروفات ، إلا إن هذا الارتباك سوف يتلاشى تدريجياً من خلال الممارسة العملية .

ملخص

* اشتمل الدليل المحاسبى على مجموعتين رئيسيتين من الحسابات هما :
أ- حسابات المركز المالى (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية).
ب- حسابات النتيجة (التكاليف والمصروفات والإيرادات) .

* استحدث الدليل المحاسبى المعدل العديد من التعديلات الجوهرية من أهمها :

- اعتمدت معظم المعالجات المحاسبية الواردة فى الدليل على المعايير المحاسبية باعتبارها إطاراً معدلاً للنظام المحاسبى وليس إطارا مكملا .

- تخلص النظام المحاسبى المعدل من فكرة ربط الحسابات المالية بالحسابات القومية .

- اعتمد الدليل المحاسبى المعدل على طريقتين فى الترميز هما طريقة الكتل الرقمية وطريقة المجموعات المترابطة .

- استحدث الدليل المحاسبى المعدل فكرة الدمج بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف .

- غير الدليل المعدل من ترتيب المصروفات حيث بدأ بالخامات ثم الأجور ثم المصروفات .

أسـئلة على الوحدة الدراسية الثانية

س١ : يحتوى الدليل المحاسبى المعدل لشركات قطاع الأعمال العام على مجموعتين رئيسيتين من الحسابات هما حسابات المركز المالى وحسابات النتيجة .

ارسم جدولين يوضحان الإطار العام لكل منهما .

س٢ : اذكر أهم التعديلات الجوهرية التى أدخلت على الدليل المحاسبى بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

س٣ : أثارت التعديلات التى أدخلت على الدليل المحاسبى بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بعض الجدل من حيث جدوى هذه التعديلات .

وضح ذلك مبينًا ما لهذه التعديلات وما عليها .

التطبيق الأول

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بالعمليات الآتية خلال شهر أبريل ٢٠٠١ :

١- قامت بشراء خامات محلية بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه بشيك على البنك .

٢- تم سداد مبلغ ٩٠٠٠ جنيه إيجارات مخازن الإنتاج التام نقداً .

٣- قامت الشركة ببيع بضاعة نقداً بمبلغ ١٤٥٠٠٠ جنيه .

٤- حصلت الشركة أرباح أسهم قيمتها ٣٨٠٠٠ جنيه .

٥- تم صرف خامات من المخازن لأغراض تصنيع المنتج (أ) تكلفتها ٤٨٠٠٠ جنيه .

٦- تم شراء بضاعة قيمتها ١٢٠٠٠٠ جنيه بغرض إعادة بيعها على الحساب (شركة قطاع خاص) .

٧- قامت الشركة بإجراء صيانة دورية عن طريق إحدى الشركات الأخرى بلغت تكلفتها ٤٦٠٠ جنيه وتم سداد القيمة بشيك على البنك .

فالمطلوب :

إعداد جدول يوضح تحليلاً للحسابات التى يتم تحليل العمليات الموضحة بعاليه وذلك بالاعتماد على الدليل المحاسبى المعدل .

التطبيق الثانى

الآتي بيان بالعمليات التى تمت بإحدى شركات قطاع الأعمال العام خلال شهر ديسمبر ٢٠٠٣ :

١- تم سداد غرامات وتعويضات قيمتها ٧٩٠٠ جنيه بشيك على حساب الشركة بالبنك .

٢- قامت الشركة بشراء خامات رئيسية بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، وتم سداد القيمة بشيك .

٣- قامت الشركة ببيع بضاعة نقداً بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه .

٤- تم تحصيل أرباح أسهم قيمتها ٨٤٠٠ جنيه .

٥- تسلمت الشركة إشعار خصم من البنك يفيد باحتساب فوائد مدينة قيمتها ١٤٦٠ جنيه .

٦- بلغت قيمة مشتريات البضائع تامة الصنع مبلغ ٥٨٠٠٠ جنيه بغرض إعادة بيعها .

٧- تم سداد مصروفات إعلان قيمتها ٨٥٠ جنيها بشيك .

٨- حصلت الشركة ٥٧٠٠ جنيه إيجار مخازنها للغير نقداً .

فالمطلوب :

إعداد جدول يوضح حسابات الموارد والاستخدامات والأصول والخصوم طبقاً للدليل المحاسبى المعدل .

التطبيق الثالث

تم تنفيذ العمليات الآتية بإحدى شركات قطاع الأعمال العام خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٢ :

١- تم سداد الأجور المستحقة للعاملين بعنابر التشغيل عن شهر أبريل وقيمتها ١٦٠٠٠٠ جنيه ، ولأقسام الصيانة والمرافق العامة بالشركة وقيمتها ٣٥٠٠٠ جنيه ، وللإدارة العامة بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، ولقطاع المبيعات والتسويق بمبلغ ١٣٢٠٠ جنيه .

٢- تم صرف خامات من المخازن تكلفتها ١١٨٦٠٠ جنيه لتصنيع المنتج (س) ، ومواد تعبئة وتغليف قيمتها ٩٥٠٠ جنيه ، وأدوات كتابية لمراكز الخدمات الإدارية ٦٢٠٠ جنيه .

٣- قامت الشركة بإجراء الصيانة الدورية للآلات والمعدات بعنابر التشغيل بلغت تكلفتها ٣٨٢٠٠ جنيه تم سدادها بشيك .

٤- تم سداد فاتورة كهرباء قيمتها ٦٥٠٠ جنيه لمبنى عنبر التشغيل منها ٨٠٠ جنيه لأقسام الخدمات الصناعية والمرافق كما تم سداد كهرباء مخازن الإنتاج التام وإدارة البيع والمعارض بمبلغ ٣٤٠ جنيها . ولمنتجات الإدارة العامة بمبلغ ٢١٠ جنيه نقداً .

فالمطلوب :

إعداد جدول يوضح الحسابات الرئيسية والمساعدة التى يتم إجراء توجيه العمليات السابقة إليها محاسبياً .

الوحدة الدراسية الثالثة
المعايير والمبادئ المحاسبية

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد ماهية المعايير المحاسبية .

٢-يذكر المعايير المحاسبية المكملة والمعدلة للنظام المحاسبى الموحد .

٣- يبدى رأيه فى المعايير المحاسبية المعدلة للنظام المحاسبى الموحد.

٤- يحدد المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق لمعالجة العمليات المحاسبية المختلفة .

العناصر :

٣/١ مفهوم وطبيعة المعايير المحاسبية .

٣/٢ المعايير المحاسبية المكملة للنظام المحاسبى الموحد .

٣/٣ المعايير المحاسبية كإطار معدل للنظام المحاسبى الموحد .

أهم المفاهيم :

المعايير المحاسبية .

الوحدة الدراسية الثالثة
المعايير والمبادئ المحاسبية

٣/١ مفهوم وطبيعة المعايير المحاسبية :

تعتبر المعايير المحاسبية مرشداً رئيسياً للإجراءات المحاسبية التى يقوم المحاسبون بتطبيقها لأغراض إنجاز المعالجة المحاسبية للعمليات المالية أو التجارية المختلفة . ولقد اهتمت دول العالم بمعايير المحاسبة – ومنها جمهورية مصر العربية، والتى أصدرت وزارة الاقتصاد بها معايير المحاسبة المصرية بموجب القرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ .

كذلك سعى الجهاز المركزى للمحاسبات للعمل على الحد من الاختلافات فى إجراء المعالجات المحاسبية المختلفة – فأصدر رئيس الجهاز القرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ باعتماد مجموعة من المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد – ولقد تم تطبيق هذه المعايير بالفعل – اعتباراً من السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٧/٦/٣٠ .

٣/٢ المعايير المحاسبية المكملة للنظام المحاسبى الموحد :

إنه فى ضوء القرار الذى أوضحنا من قبل فيما يتعلق بإصدار معايير محاسبية مكملة للنظام المحاسبى الموحد ، نوضح فى الجزء التالى تلك المعايير :

٣/٢/١ معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١). ويوضح ذلك المعيار الإفصاح عن المبادئ والأسس والعرف المحاسبى والقواعد الإجرائية المتبعة فى إعداد وتصوير الحسابات والقوائم المالية .

٣/٢/٢ معيار المخزون : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢). ويهدف ذلك المعيار إلى بيان كيفية تقييم المخزون السلعى وعرض بياناته فى القوائم المالية .

٣/٢/٣ معيار الإهلاك : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٤). ويوضح ذلك المعيار كيفية المحاسبة عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك ، باستثناء الموارد الطبيعية ، وآبار البترول وشهرة المحل .

٤/٢/٣ معيار المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية: (معيار المحاسبة الدولى رقم (٥). ويهدف ذلك المعيار إلى بيان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

٥/٢/٣ معيار قوائم التدفقات النقدية: (معيار المحاسبة الدولى رقم (٧). ويبين ذلك المعيار تعريف التدفقات النقدية وأيضاً كيفية إعدادها.

٦/٢/٣ معيار صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٨). ويوضح ذلك المعيار الأسلوب الواجب التطبيق لإظهار كل من الأرباح والخسائر المتولدة من الأنشطة العادية والبنود غير العادية والتسويات المحاسبية لبنود الفترات المالية السابقة والأخطاء الجوهرية فى قائمة الدخل ، وكذا التغييرات فى السياسات والتقديرات المحاسبية.

٧/٢/٣ معيار تكاليف البحوث والتطوير: (معيار المحاسبة الدولى رقم (٩). ويهدف ذلك المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف أنشطة البحوث والتطوير الخاصة بالمنشأة وللغير .

٨/٢/٣ معيار الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: (معيار المحاسبة الدولى رقم (١٠). ويوضح ذلك المعيار أسلوب معالجة الظروف الطارئة والأحداث الاحقة لتاريخ الميزانية .

٩/٢/٣ معيار عقود الإنشاءات : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١١). ويهدف ذلك المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن عقود الإنشاءات فى القوائم المالية للشركات التى تعمل فى نشاط المقاولات ، وكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات العقود وأسس الاعتراف بالدخل

والطرق المتبعة لتحديد الإيراد من العقود .

١٠/٢/٣ معيار عرض الأصول والالتزامات المتداولة : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١٣). ويوضح ذلك المعيار أسلوب عرض الأصول والالتزامات المتداولة فى القوائم المالية .

١١/٢/٣ معيار المعلومات التى تعكس آثار تغير الأسعار : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١٥). ويبين ذلك المعيار المعلومات التى تعكس آثار تغير الأسعار على سلامة المقاييس المستخدمة فى تحديد نتائج أعمال المشروع ومركزه المالى .

١٢/٢/٣ معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١٦). ويهدف ذلك المعيار إلى بيان أسس المحاسبة عن الممتلكات من الأصول الثابتة .

١٣/٢/٣ معيار الإيراد : (معيار المحاسبة الدولى رقم (١٨). ويطبق هذا المعيار على عمليات بيع البضاعة ، وتقديم الخدمات ، هذا بالإضافة إلى الإيرادات المحققة عن استخدام الأصول الثابتة عن طريق الغير .

١٤/٢/٣ معيار المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٠). ويهدف ذلك المعيار إلى المعالجة المحاسبية عن المنح والمساعدات الحكومية التى تحصل عليها المنشأة ، وتتمثل تلك المساعدات والمنح الحكومية فى كل إجراء حكومى يهدف إلى منح منفعة اقتصادية معينة إلى المنشأة أو كل ما تقدمه الحكومة لمنشأة معينة فى صورة موارد مقابل التزام تلك المنشأة أو المنشآت بتنفيذ شروط معينة يمكن أن تنفذها مستقبلاً أو نفذتها فى الماضى .

١٥/٢/٣ معيار آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية: (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢١). وطبقاً لذلك المعيار تسجل المنشأة

المعاملات التى تجريها بعملة أجنبية فى سجلاتها المالية على أساس سعر الصرف السائد فى تاريخ إجراء كل معاملة وفى تاريخ التسوية العملية فإنه يتم تسجيل الفروق كربح أو خسائر فروق عملة . وإذا لم تتم التسوية يتم تسجيل العملات الأجنبية بسعرها وقت حدوث العملية .

١٦/٢/٣معيار اندماج المشروعات : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٢). ويتناول ذلك المعيار المعالجة المحاسبية لاندماج المشروعات سواء عن طريق الحيازة (حيازة أحد المشروعات لمشروع آخر) ، أو الاندماج بين أكثر من مشروع .

١٧/٢/٣معيار تكاليف الاقتراض : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣). ويهدف ذلك المعيار إلى توضيح كيفية معالجة تكاليف الاقتراض - حيث تعالج بصفة عامة على أنها مصروفات إيرادية تدرج فى قائمة الدخل ، ويمكن رسملتها فى حالة الإنفاق على الأصول الثابتة والمشروعات الاستثمارية التى تقوم بتنفيذها المنشأة .

١٨/٢/٣ معيار الإفصاح عن الأطراف المرتبطة : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٤). ويتضمن ذلك المعيار توضيح المعالجة المحاسبية المتعلقة بالعمليات للأطراف التى لها علاقة بالمنشأة وكيفية الإفصاح عنها .

١٩/٢/٣ معيار المحاسبة عن الاستثمارات : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٥). ويوضح ذلك المعيار تعريف الاستثمارات ، وأنواعها ، وتحديد تكلفة الاستثمارات فى قوائم المركز المالى .

٢٠/٢/٣ معيار القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة : (معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٧). ويتناول ذلك المعيار بيان كيفية إعداد القوائم المالية للشركات التابعة والقابضة وقواعد إعداد تلك القوائم .

٣/٣ المعايير المحاسبية كإطار معدل للنظام المحاسبى الموحد:

سبق أن أشرنا إلى أن القرار رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ اعتبر أن المعايير المحاسبية إطار معدل للنظام المحاسبى الموحد ؛ حيث إنه أشار إلى اعتماد كثير من المعالجات المحاسبية الواردة فى القرار على المعايير المحاسبية ، وفى هذا الصدد نود الإشارة إلى أمرين هما :

١/٣/٣ أن هناك بعض المعالجات المحاسبية الواردة فى القرار لم تشر إلى المعايير المحاسبية المنظمة على الرغم من وجود تلك المعايير مثل معيار التأجير التمويلى ومعيار العملات الأجنبية ، لذا فنحن نرى أنه طالما أن القرار رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ تبنى المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد فإنه ينبغى أن تعتمد جميع المعالجات المحاسبية الواردة فى النظام على المعايير المحاسبية على أن تكون فى شكل فقرة عامة تدرج فى بداية القرار دون تخصيص الأمر على بعض المعالجات المحاسبية دون غيرها .

٢/٣/٣ لم يحدد القرار رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ المعايير المحاسبية التى سوف يتم الاعتماد عليها لتطبيق القرار ، هل هى المعايير المحاسبية الواردة فى القرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦، والتى هى عبارة عن ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية والتى يحدث فيها تغير بصفة مستمرة حيث ظهرت معايير غير مدرجة فى القرار كما تعدلت معايير مدرجة فى القرار .

وإذا كان القرار يقصد تلك المعايير، فإن هذا سوف يؤدى إلى حدوث بعض الاضطراب فى الممارسة المحاسبية فى الشركات المساهمة حيث نجد أن الشركات المساهمة "قطاع خاص" سوف تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار من وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ والتى تم تعديلها بعد ذلك ، أما شركات المساهمة "قطاع أعمال عام" فسوف تلتزم بتطبيق معايير محاسبية مترجمة عن المعايير الدولية ، أو صادرة عن الجهاز المركزى للمحاسبات .

لـذا فنحن نـرى أنه من أجل تـوحيـد الممارسـة المحـاسبيـة فـى شـركـات المساهمة بكافة أنواعها، يجب اتباع معايير المحاسبة المصرية حتى لايحدث ارتباك لدى شركات المساهمة قطاع أعمال عام عندما يتم خصخصتها ، وتحويلها إلى شركات مساهمة قطاع خاص ، وفيما يلى نورد معايير المحاسبة المصرية المطبقة على شركات المساهمة قطاع خاص التى تعمل تحت مظلة قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩١ .

رقم المعيار

(١) عرض القوائم المالية "المعدل" .
(٢) المخزون .
(٤) قوائم التدفقات النقدية .
(٥) صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .
(٧) الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .
(٨) عقود الإنشاءات .
(١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها "المعدل" .
(١١) الإيراد .
(١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
(١٣) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .
(١٤) تكلفة الاقتراض .
(١٥) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة .
(١٦) المحاسبة عن الاستثمارات .
(١٧) القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة .
(١٨) المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة .
(١٩) الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .
(٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى.
(٢١) المحاسبة وعرض القوائم المالية لنظم مزايا ومعاشات التقاعد .

(٢٢) نصيب السهم فى الأرباح .
(٢٣) المحاسبة عن أصول غير ملموسة (**) .

** مثل شهرة المحل ، العلامات التجارية .

ملخص

* تعتبر المعايير المحاسبية مرشداً رئيسياً للإجراءات المحاسبية التى يقوم المحاسبون بتطبيقها لأغراض إنجاز المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المختلفة.
* تتمثل المعايير المحاسبية المكملة للنظام المحاسبى الموحد فيما يلى:
  - معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
  - معيار المخزون .
  - معيار المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية.
  - معيار قوائم التدفقات النقدية .
  - معيار صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية .
  - معيار تكاليف البحوث والتطوير .
  - معيار الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .
  - معيار عقود الإنشاءات .
  - معيار عرض الأصول والالتزامات المتداولة .
  - معيار المعلومات التى تعكس آثار تغير الأسعار .
  - معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات .
  - معيار الإيراد .
  - معيار المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .
  - معيار آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .
  - معيار اندماج المشروعات .
  - معيار تكاليف الاقتراض .
  - معيار الإفصاح عن الأطراف المرتبطة .
  - معيار المحاسبة عن الاستثمارات .
  - معيار القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة .

أســئلة على الوحدة الدراسية الثالثة

* أشار قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ إلى اعتماد مجموعة من المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد، كما أشار قراره رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ إلى اعتبار أن المعايير المحاسبية إطار معدل للنظام المحاسبى الموحد .
اشرح ذلك مبينا المقصود بالمعايير المحاسبية ، وأهم المعايير المكملة والمعدلة للنظام المحاسبى الموحد مع بيان رأيك فى هذه المعايير ٠

التطبيق الأول

وضح المعايير المحاسبية المكملة للنظام المحاسبى الموحد الواجبة التطبيق فى المعالجة المحاسبية لكل عملية من العمليات التالية، والتى تمت فى إحدى الشركات الصناعية (شركة قطاع أعمال عام) وذلك خلال الربع الأول من ٢٠٠٢/٢٠٠٣ .

١- قامت الشركة باحتساب قسط الإهلاك عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ٣٠/ ٩/ ٢٠٠٠ بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه .

٢- حققت الشركة أرباحاً من بيع بعض مخلفات التشغيل قيمتها ٣٥٠٠ جنيه ولقد تم بيع المخلفات نقداً .

٣- أنفقت الشركة مبلغ ٣٢٠٠ جنية على بحوث تطوير منتجاتها وتحسين جودتها .

٤- حققت الشركة إيراد تأجير خط إنتاج للغير قيمته ١٧٥٠٠ جنيه سنوياً .

٥- قامت الشركة بشراء أوراق مالية قيمتها ١٤٩٨٠٠ جنيه من إحدى شركات قطاع الأعمال العام .

التطبيق الثانى

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بإنجاز العمليات الآتية - وذلك خلال شهر يناير ٢٠٠٤ .

١- قامت الشركة باحتساب قسط الإهلاك عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ٣١/ ١٢/ ٢٠٠٠ وذلك على الأصول الثابتة وقيمته ٧٧٠٠٠ جنيه .

٢- تم إنجاز مجموعة من الخدمات للعاملين بالشركة بلغت إيراداتها ١٧٨٠٠ جنيه وتم تحصيلها نقداً .

٣- بلغ رصيد العملات الأجنبية بالشركة ١٦٩٠٠ دولار أمريكى، ولقد بلغت فروق تقييم العملة الموجبة ١٢٠ جنيهاً مصرياً .

٤- بلغت الفوائد المستحقة على قروض استيراد آلات ومعدات عن شهرى يونيو ويوليو ٤٥٠٠ جنيه .

٥- أنفقت الشركة تكاليف بحوث لتطوير أسلوب الإنتاج قيمتها ٨٩٠٠ جنيه.

٦- رغبت الشركة فى تغيير طريقة استهلاك العدد والآلات مما ترتب عليه وجود إهلاك إضافى قيمته ٩٥٠ جنيهاً .

٧- تقوم الشركة باستثمار مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه فى أسهم لدى شركة قطاع أعمال عام أخرى - وترغب فى إعداد قوائم مالية مدمجة (موحدة) .

المطلوب :

١- بيان الحسابات المساعدة المدينة والدائنة التى يتم توجيه عمليات شهر يناير ٢٠٠٤ إليها وفقاً للدليل المحاسبى الوارد فى القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١.

٢- تحديد معايير المحاسبة الواجبة التطبيق لمعالجة كل عملية منها محاسبياً ، وذلك فى شكل جدول يوضح "العملية المحاسبية" و"المعيار المحاسبى المكمل" الملائم لها .

الوحدة الدراسية الرابعة

المعالجة المحاسبية لعمليات حساب الخامات وقطع الغيار والوقود (حـ٣١)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يذكر الحسابات الفرعية لحساب الخامات وقطع الغيار والوقود .

٢- يجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالخامات وقطع الغيار والوقود .

العناصر :

١/٤ الحسابات الفرعية لحساب الخامات وقطع الغيار والوقود .

٢/٤ قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالخامات وقطع الغيار والوقود .

أهم المفاهيم :

حساب الخامات وقطع الغيار والوقود .

الوحدة الدراسية الرابعة
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب الخامات
وقطع الغيار والوقود (حـ٣١)

٤/١ الحسابات الفرعية لحساب الخامات وقطع الغيار والوقود (حـ/٣١) :

يشمل ذلك الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية وهى :

الحساب الرئيسى	الحسابات الجزئية	
٣١		**خامات ومواد وقطع غيار (الحساب الرئيسى) :** ويتم فتح هذا الحساب بدفتر الأستاذ العام - ويتم الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ المساعد لذلك الحساب - وتشمل تلك الحسابات ما يلى :
	٣١١	**خامات ومدخلات الإنتاج :** ويجعل ذلك الحساب مديناً بكافة الخامات الرئيسية والمساعدة واللازمة للإنتاج - فيعتبر من قبيل الخامات كافة مدخلات الإنتاج الأراضى المستخدمة فى تنفيذ مشروعات التعمير والإسكان والتى تقرر أن يتم بيعها مع الوحدات السكنية أو الإدارية المقامة عليها ، وكذلك الأراضى المخصصة لمشروعات الاستصلاح والاستزراع والتى يتم تنفيذها بغرض البيع للغير ، وكذا مخلفات الإنتاج التى يتم تشغيلها مرة أخرى كما هو الحال فى بعض الصناعات .
	٣١٢	**وقود وزيوت :** ويتم تسجيل الوقود والزيوت المنصرفة فى أحد أغراض الشركة بجعل ذلك الحساب مديناً والمخازن - مخزن وقود وزيوت - دائناً . وتدرج فى هذا الحساب الفحومات والمواد البترولية (بنزين ، سولار ، كيروسين ، ديزل ، مازوت ، بوتاجاز ، غاز طبيعى) ومواد التزييت والتشحيم .

الحساب الرئيسى	الحسابات الجزئية	
	٣١٣	**قطع غيار ومهمات :** ويجعل ذلك الحساب مديناً بقطع الغيار والمهمات التى تم صرفها من المخازن بغرض استخدامها فى أحد أنشطة الشركة الصناعية أو التسويقية أو الإدارية .
	٣١٤	**مواد تعبئة وتغليف :** ويتم تسجيل مواد التعبئة والتغليف المنصرفة للتشغيل - سواء على خطوط الإنتاج أو بمخازن الإنتاج أو بمحطات التعبئة وبمعارض البيع فى الجانب المدين من ذلك الحساب على أن يتم تحليله بعد ذلك تبعاً للأنشطة التى تم استخدامها فى إنجازه . وتشمل مواد التعبئة والتغليف - مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والمتداولة وهى : * مواد تعبئة وتغليف مستهلكة غير (مستردة) وهى العبوات وأغلفتها اللازمة لإمكان نقل وبيع المنتج داخلها ، مثل الزجاجات ، والعلب الكرتون ومستلزماتها ، والسلوفان الخارجى . * مواد تعبئة وتغليف متداولة (مستردة) وهى العبوات وأغلفتها التى تباع فيها المنتجات ثم بعد استعمال المنتج تسترد هذه العبوات وأغلفتها ، مثل الزجاج والصناديق البلاستيكية فى صناعة المياه الغازية .
	٣١٥	**كهرباء ومياه :** ويتم التسجيل فى الجانب المدين بذلك الحساب - وذلك بتكلفة المياه والكهرباء - سواء المستخدمة للإنارة أو كقوى محركة للتشغيل .
	٣١٦	**أدوات كتابية :** ويتم تحميل ذلك الحساب بالأدوات الكتابية المنصرفة لأقسام وإدارات الشركة ، ويجعل مديناً بقيمة المنصرف من الأدوات الكتابية .

٢/٤ قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات الحساب رقم (٣١) - مواد وقطع غيار ووقود :

١/٢/٤ الشراء من السوق المحلى :

١/١/٢/٤ لدى تسلم المواد وقطع الغيار والوقود : اشتمل الدليل المحاسبى على حسابات المصروفات - حساب (٣١) قطع الغيار والوقود ، وذلك ليكون الحساب الرئيسى بدفتر حسابات الأستاذ العام، وأورد الدليل أيضاً حساب المخزون حساب رقم (١٦) (حساب خامات ومواد ووقود وقطع غيار (حساب رقم (١٦١) - وذلك ليتم تسجيل قيمة الكميات الواردة من كل صنف (خامات ووقود ، قطع غيار) فى ذلك الحساب مباشرة فى الجانب المدين من ذلك الحساب .

٢/١/٢/٤ لدى صرف المواد وقطع الغيار والوقود من المخازن : وعند الصرف من المخازن ، يتم جعل حساب المواد ومدخلات الإنتاج مديناً (حساب (٣١) وحساب المخزون وقطع الغيار (حساب ١٦) - دائناً بقيمة المنصرف (حساب مخزن خامات ووقود وقطع غيار (١٦١) .

هذا، ويتم التسجيل فى الحسابات المساعدة لذلك الحساب تبعاً لنوعية الخامات المنصرفة من المخازن .

٢/٢/٤ الشراء من السوق الخارجى :

عند شراء مواد وقطع غيار - ووقود وأى سلعة أو خدمة من الخارج يتم ذلك من خلال فتح اعتمادات مستندية عن طريق البنوك التجارية ، وقد تضمن الدليل المحاسبى المعدل حساب رقم (١٦٦) تحت اسم "اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات" وقد نص على ضرورة أن يظهر هذا الحساب تكلفة استيراد كل من السلع والخدمات من تاريخ فتح الاعتماد وتعديله ومد أجله وعمولة البنك والدفعات من الاعتماد مقابل الشحن والنولون وأقساط التأمين البحرى وأقساط التأمين على البضائع ومصروفات مخازن الاستيداع ومصروفات النقل لمخازن المنشأة والرسوم الجمركية وضريبة المبيعات ، ويجعل دائناً بتكلفة ما يتم تسلمه من السلع بالمخازن أو تكلفة الخدمات التى حصلت عليها المنشأة ، كما تضمن

الدليل المحاسبى المعدل حساب رقم (٢٧٢) تحت اسم "تمويل اعتمادات مستندية" حيث يظهر هذا الحساب قيمة الاعتمادات المستندية التى يتم تمويلها بمعرفة البنك، ويجعل دائناً بقيمة هذه الاعتمادات ومديناً بقيمة المبالغ التى تقتطع من الحساب الجارى بالبنك .

ويوضح المثال التطبيقى التالى - كيفية تسجيل حركة الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار - سواء أكانت حركة وارد أم منصرف .

مثال تطبيقى :

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام التابعة بإنجاز العمليات التالية خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

١- بلغت قيمة المواد الخام المشتراة خلال الفترة ٨٠٠٠٠٠ جنيه ، وقطع الغيار ٤٢٠٠ جنيه ، والوقود ٤٥٠٠ جنيه ، ومواد التعبئة والتغليف ٣٥٠٠ جنيه.

٢- تم سداد نصف المبالغ المستحقة للموردين بشيكات .

٣- بلغ إجمالى المنصرف من المواد الخام للتشغيل ٤٨٠٠٠٠ جنيه ، ومن قطع الغيار ١٢٠٠٠ جنيه والوقود ٣١٠٠ جنيه ، ومواد تعبئة وتغليف ١٦٠٠جنيه .

٤- بلغت القيمة الإجمالية للاعتمادات المستندية المفتوحة لدى البنك ٦٣٠٠٠٠جنيه ، وبلغت عمولة البنك ١٤٠٠ جنيه ، وبلغت مصروفات التأمين والتخليص ١٢٠٠ جنيه من موردين قطاع خاص ، كما بلغت الرسوم الجمركية ٣١٠٠ جنيه ، وتم تسلم الخامات المفتوح لها تلك الاعتمادات المستندية وأودعت بمخازن الشركة وسددت كافة المبالغ المستحقة للبنك وللموردين .

فالمطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة .

إجابة المثال التطبيقى :

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٨١٢٢٠٠		من حـ/ المخزون	١٦
		٨١٢٢٠٠ حـ/ مخزن خامات ومواد وقود وقطع غيار	١٦١
		٨٠٠٠٠٠ حـ/ مخزن الخامات	١٦١١
		٤٥٠٠ حـ/ مخزن الوقود والزيوت	١٦١٢
		٤٢٠٠ حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات	١٦١٣
		٣٥٠٠ حـ/ مخزن مواد التعبئة والتغليف	١٦١٤
	٨١٢٢٠٠	إلى حـ/ الموردين	٢٨١
		(شراء خامات وقطع غيار ووقود ومواد تعبئة وتغليف بالأجل)	
٤٠٦١٠٠		من حـ/ الموردين	٢٨١
	٤٠٦١٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(سداد نصف المستحق إلى الموردين بشيكات)	
٤٩٦٧٠٠		من حـ/ التكاليف والمصروفات	٣
		٤٩٦٧٠٠ حـ/ خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣١
		٤٨٠٠٠٠ حـ/ الخامات ومدخلات إنتاج	٣١١
		٣١٠٠ حـ/ الوقود والزيوت	٣١٢
		١٢٠٠٠ حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات	٣١٣
		١٦٠٠ حـ/ مواد التعبئة والتغليف	٣١٤
	٤٩٦٧٠٠	إلى حـ/ المخزون	١٦
		٤٨٠٠٠٠ حـ/ مخزن الخامات	١٦١١
		٣١٠٠ حـ/ مخزن الوقود والزيوت	١٦١٢
		١٢٠٠٠ حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات	١٦١٣
		١٦٠٠ حـ/ مخزن مواد تعبئة	١٦١٤
		(قيمة الخامات وقطع الغيار والوقود ومواد التعبئة والتغليف المنصرفة من المخازن)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــان	الدليل الموحد
٦٣٠٠٠٠	٦٣٠٠٠٠	من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات إلى حـ/ تمويل اعتمادات مستندية (إثبات فتح اعتمادات مستندية لدى البنك لشراء خامات)	١٦٦ ٢٧٢
١٤٠٠	١٤٠٠	من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات إلى حـ/ تمويل اعتمادات مستندية (إثبات عمولة البنك من الاعتمادات المستندية)	١٦٦ ٢٧٢
١٢٠٠	١٢٠٠	من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات إلى حـ/ الموردين (إثبات استحقاق مصروفات التأمين والتخليص)	١٦٦ ٢٨١
٣١٠٠	٣١٠٠	من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات إلى حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات حـ/ مصلحة الجمارك (إثبات استحقاق الرسوم الجمركية)	١٦٦ ٢٨٤ ٢٨٤١
٦٣٥٧٠٠	٦٣٥٧٠٠	من حـ/ المخزون حـ/ مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار إلى حـ/ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات (إثبات تسلم الخامات وإيداعها بالمخازن)	١٦ ١٦١ ١٦٦

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٦٣١٤٠٠		من حـ/ تمويل اعتمادات مستندية	٢٧٢
	٦٣١٤٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد المستحق للبنك)	
١٢٠٠		من حـ/ الموردين	٢٨١
	١٢٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد مصروفات التأمين والتخليص)	
٣١٠٠		من حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ مصلحة الجمارك	٢٨٤١
	٣١٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد الرسوم الجمركية)	

ملخص

* تتضمن الحسابات الفرعية لحساب الخامات وقطع الغيار والوقود ما يلى :
- خامات ومدخلات إنتاج .
- وقود وزيوت .
- قطع غيار ومهمات .
- مواد تعبئة وتغليف .
- كهرباء ومياه .
- أدوات كتابية .

أســئلة على الوحدة الدراسية الرابعة

التطبيق الأول

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بالعمليات التالية خلال النصف الأول من العام المنتهى فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) :

١- بلغت قيمة المواد الخام المشتراة خلال الفترة ٤٠٠ ، قطع الغيار ٤٠ ، الوقود ٣٠ ، مواد التعبئة والتغليف ١٥ أودعت جميعها بالمخازن .

٢- تم سداد مبلغ ٥٠٠ للموردين بشيكات .

٣- تم تسلم فاتورة الكهرباء بمبلغ ١٠ وفاتورة المياه بمبلغ ٥ .

٤- بلغت الخامات المنصرفة من المخازن ٥٠٠ وقطع الغيار ٣٠ ، والوقود ١٠ ومواد تعبئة وتغليف ١٠ .

٥- تم سداد فاتورة الكهرباء والمياه بشيكات .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة.

التطبيق الثانى

فيما يلى العمليات المالية المتعلقة بالاعتمادات المستندية لشراء سلع لإحدى شركات قطاع الأعمال العام خلال العام المالى المنتهى فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) :

١- بلغت القيمة الإجمالية للاعتمادات المستندية المفتوحة لدى بنك مصر لشراء خامات من الخارج ٤٠٠ .

٢- ورد إشعار من بنك مصر يفيد أنه تم تحميل الشركة بعمولة على الاعتمادات المستندية المفتوحة طرف البنك لصالح الشركة بمبلغ ٥ .

٣- بلغت مصروفات التأمين والتخليص المتعلقة بالخامات المستوردة ١٠ .

٤- بلغت الرسوم الجمركية المستحقة على الخامات المستوردة ٢٠٠ .

وقد أودعت الخامات المستوردة بمخازن الشركة وتم سداد كافة المبالغ المستحقة للبنك والمورد ومصلحة الجمارك .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة .

الوحدة الدراسية الخامسة

المعالجة المحاسبية لعمليات حساب الأجور (حـ٣٢)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :
١- يذكر الحسابات الفرعية لحساب الأجور .
٢- يجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالأجور .

العناصر :

١/٥ الحسابات الفرعية لحساب الأجور .
٢/٥ قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالأجور .

أهم المفاهيم :

حساب الأجور.

الوحدة الدراسية الخامسة
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب الأجور (حـ/32)

1/5 الحسابات الفرعية لحساب الأجور (حـ/32) :

يشمل ذلك الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية وهى :

الحساب الرئيسى	الحسابات المساعدة	
32		أجـور
	321	أجور نقدية
	322	مزايا عينية
	323	تأمينات اجتماعية

ويشمل حساب الأجور (32) ما يستحق للعاملين بالمنشأة من أجور نقدية ، ومزايا عينية ، وتأمينات اجتماعية ، ولا تدخل ضمن الأجور تلك البدلات والمزايا المرتبطة بنفقات النشاط الإنتاجى - ومن أمثلتها :

* بدلات الانتقال .
* تكاليف نقل العاملين من أماكن التجمع إلى مراكز العمل خارج المدن .
* تكلفة التغذية التى تقدم للعاملين تعويضاً لهم عن الأضرار الصحية التى يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل .
* بدل الملابس أو تكاليفها التى يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب طبيعة العمل وطبقاً للوائح الداخلية ، فيما عدا الملابس التى تصرف للعاملين كمعونة أو لمجرد توحيد الزى .

ويشمل حساب الأجور (حـ/32) الحسابات المساعدة الآتية :

٢١٣ - أجور نقدية :

وهى المبالغ التى تدفع فى صورة نقدية للعاملين بالمنشأة من مرتبات أساسية، ورواتب وبدلات ، ومكافآت. ومن أمثلة الرواتب والبدلات - بدل التمثيل ، وبدل طبيعة العمل ، وبدل الاستقبال والضيافة ، وبدل الإقامة ، وبدل الأغذية ، وبدل الملابس . ومن أمثلة المكافآت : مكافآت إضافية (امتداد للعمل الأصلى) ، ومكافآت عن أعمال إضافية نظير أيام الجمع والعطلات الرسمية ، والمكافآت الإنتاجية والتشجيعية ، ومكافآت حضور جلسات ولجان ، والمكافآت الخاصة ، ومكافآت عن أعمال أخرى .

٢٢٣ - مزايا عينية :

تتمثل المزايا العينية فيما يقدم للعاملين من أغذية ، وملابس وعلاج طبى ، ونقل ، وسكن مجانى ، وخدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .

ويراعى الخصم على هذا الحساب بصافى قيمة ما تتحمله المنشأة ، أى بعد تخفيض إجمالى التكلفة بالمبالغ المحصلة من العاملين مقابل ما يقدم لهم من مزايا عينية .

وتقوم المنشأة بتقديم المزايا العينية للعاملين بوسيلتين :

الأولى: أداء الخدمة بواسطة الغير وتقوم المنشأة بسداد المستحق عن أداء الخدمة.

الثانية : أداء الخدمة أو الميزة العينية بواسطة أجهزتها .

وفى الحالتين تحمل المزايا العينية بالمصروفات والتكاليف سواء أكانت أجوراً تصرف لعاملين مخصصين لخدمة جموع العاملين كأجر الأطباء وأجور السائقين لسيارات نقل العاملين والمستلزمات والخدمات المشتراة خصيصاً لخدمة العاملين وغير ذلك من مصروفات متعلقة بالمزايا العينية ، ويمكن للمنشأة لأغراض حساب التكلفة فى الحالة الثانية أن تجمع مصادر المصروفات فى مركز تكلفة خدمة

اجتماعية بحسب طبيعة المركز سواء أكان مستشفى أم مطعماً ... إلخ ، وتوزع تكاليف هذا المركز على المراكز الرئيسية (الإنتاج والخدمات الإنتاجية والإدارية والتمويلية) .

٣٢٣ - تأمينات اجتماعية :

وتتمثل فى نصيب المنشأة فى التأمين على العاملين ضد إصابة العمل وأمراض المهنة وتأمين البطالة والتأمين الصحى والادخار والمعاشات .

٢/٥ قيود اليومية اللازمة لإثبات الحسابات المتعلقة بالأجور (حـ/٣٢) والحسابات المساعدة لذلك الحساب :

يتم جعل حساب الأجور (حـ/٣٢) مديناً بكافة المبالغ التى يحصل عليها العاملون مع مراعاة إدراج ما يحصل عليه من مزايا عينية فى حساب مستقل كما يتم جعل حساب الحسابات الدائنة للمصالح والهيئات دائناً بالمبالغ المستقطعة والمستحقة إلى كل من مصلحة الضرائب العامة - حساب (٢٨٤٣) ، والهيئة القومية للتأمين الاجتماعى - حساب (٢٨٤٥) .

مثال تطبيقى :

فيما يلى البيانات المتعلقة بالأجور المستحقة عن شهر فبراير ٢٠٠٣ بإحدى شركات قطاع الأعمال العام . (الأرقام بالألف جنيه) :

٤٥٠ إجمالى الأجور النقدية ، كما بلغت المزايا الأخرى المجانية المقدمة للعاملين كما يلى :

٢٢ وجبات غذائية للعاملين .

٨ ملابس للعاملين .

١٣ علاج طبى (أدوية) .

١٥ إيجارات سكن مجانى .

٧ خدمات ثقافية وترفيهية .

وبلغت التأمينات الاجتماعية المستحقة على العاملين ١٨ والمستحقة على الشركة ٣٧ ، وبلغت الاستقطاعات المستحقة لمصلحة الضرائب على الدخل ٤٨

وبلغت اشتراكات النوادى والنقابات ١٢ ، وأقساط مشتريات خارجية ١٥ ونفقات شرعية بأحكام قضائية ٥ .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الأجور المستحقة والمدفوعة عن شهر فبراير ٢٠٠٣ .

إجابة المثال التطبيقى :

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٤٥٠		من حـ/ الأجور	٣٢
		حـ/ أجور نقدية	٣٢١
		إلى مذكورين	
	٦٦	حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		٤٨ حـ/ مصلحة الضرائب العامة	٢٨٤٣
		١٨ حـ/ الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى	٢٨٤٥
	٣٢	حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٨٩٢
		١٢ حـ/ النوادى والنقابات	٢٨٩٢١
		١٥ حـ/ أقساط مشتريات خارجية	٢٨٩٢٢
		٥ حـ/ نفقات شرعية	٢٨٩٢٣
	٣٥٢	حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
		حـ/ أجور مستحقة (صافى)	٢٨٦١
		(إثبات إستحقاق إجمالى الأجور النقدية)	
٣٥٢		من حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
		حـ/ أجور مستحقة	٢٨٦١
	٣٥٢	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد صافى الأجور النقدية)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٦٦		من حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		٤٨ حـ/ مصلحة الضرائب العامة	٢٨٤٣
	٦٦	١٨ حـ/ الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى	٢٨٤٥
		إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد الاستقطاعات الإلزامية)	
٣٢		من حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	
		١٢ حـ/ النوادى والنقابات	
		١٥ حـ/ أقساط مشتريات خارجية	
	٣٢	٥ حـ/ نفقات شرعية	
		إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	
		(إثبات سداد الاستقطاعات الأخرى)	
		من حـ/ الأجور	٣٢
٦٥		حـ/ المزايا العينية	٣٢٢
	٦٥	إلى حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
		(إثبات استحقاق المزايا العينية)	
٦٥		من حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
	٦٥	إلى حـ/ نقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد المزايا العينية)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٣٧		من حـ/ الأجور	٣٢
		حـ/ التأمينات الاجتماعية	٣٢٣
	٣٧	إلى حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى	٢٨٤٣
		(إثبات استحقاق حصة الشركة فى التأمينات)	
٣٧		من حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى	٢٨٤٣
	٣٧	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ حسابات جارية بالبنوك	١٩٣
		(إثبات سداد حصة الشركة فى التأمينات)	

ملخص

* الحسابات الفرعية لحساب الأجور تتضمن ما يلى :
  - أجور نقدية وهى تتمثل فى كل ما يعطى للعاملين فى شكل نقدى مقابل العمل .
  - مزايا عينية وهى تتمثل فى الأجور التى تمنح للعاملين فى شكل عينى مثل أغذية أو ملابس أو أدوية ... إلخ .
  - تأمينات اجتماعية وهى تتمثل فى حصة الشركة فى التأمينات الاجتماعية التى تسدد للعاملين بالشركة .

* يتمثل صافى الأجور النقدية فى الفرق بين إجمالى الأجور النقدية وإجمالى الاستقطاعات .

أسئلة على الوحدة الدراسية الخامسة

التطبيق الأول

فيما يلى البيانات المتعلقة بالأجور النقدية المستحقة عن شهر أكتوبر ٢٠٠٣ بإحدى شركات قطاع الأعمال العام (الأرقام بالألف جنيه) :

١- إجمالى الأجور النقدية ٣٠٠ .

٢- الاستقطاعات المتعلقة بالشهر بلغت على النحو التالى :

* استقطاعات لمصلحة الضرائب على الدخل ٦٠ .
* استقطاعات التأمينات الاجتماعية ٣٠ (حصة العاملين) .
* اشتراكات النوادى ١٥ .
* اشتراكات النقابات ١٠ .
* أقساط مشتريات خارجية ٢٠ .
* نفقات شرعية بأحكام قضائية ١٠ .

وقد تم سداد صافى الأجور المستحقة للعاملين بشيك وكذلك الاستقطاعات الخارجية .

٣- بلغت الأجور المرتدة إلى الخزينة عن شهر أكتوبر ٢٥ حولت إلى البنك ، وبلغت المرتبات المنصرفة منها خلال الشهر التالى ١٥ صرفت بشيكات .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة .

التطبيق الثانى

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بالأجور الخاصة بشهر نوفمبر ٢٠٠٣ بإحدى شركات قطاع الأعمال العام (الأرقام بالألف جنيه) :

١- بلغت المزايا العينية المقدمة مجاناً للعاملين على النحو التالى :

- ٣٠ وجبات غذائية للعاملين .
- ١٠ ملابس للعاملين .
- ١٥ علاج طبى للعاملين .
- ٥ خدمات ثقافية .

وقد تم سداد تلك المبالغ بشيكات .

٢- بلغت حصة الشركة فى التأمينات الاجتماعية عن الشهر ٨٠ سددت بشيك .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة .

الوحدة الدراسية السادسة
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب المصروفات (ح/٣٣)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :
١- يحدد المقصود بحساب المصروفات .
٢- يذكر الدليل المحاسبى لحساب المصروفات .
٣- يصف حساب المصروفات .
٤- يجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالمصروفات .

العناصر :

١/٦ مفهوم حساب المصروفات .
٢/٦ الدليل المحاسبى لحساب المصروفات .
٣/٦ وصف حسابات المصروفات .
٤/٦ قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالمصروفات .

أهم المفاهيم :

١- حساب المصروفات .

الوحدة الدراسية السادسة
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب المصروفات (حـ/٣٣)

١/٦ مفهوم حساب المصروفات (حـ/٣٣) :

استخدم النظام المحاسبى الموحد اصطلاح "المصروفات Expenses" - وذلك للتعبير عن كافة المبالغ المسددة أو المستحقة للغير أو لأى طرف خارج المنشأة مقابل حصول شركات قطاع الأعمال العام على الخدمات المختلفة (مصروفات صيانة - استئجار أصول ثابتة - مصروفات نقل وانتقالات واتصالات والمصروفات الخدمية الأخرى) - أو تلك المبالغ المحتسبة مقابل خدمات غير منظورة (الإهلاك والاستهلاك - الفوائد المستحقة للغير - إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ) - ضرائب عقارية ، والضرائب غير المباشرة على النشاط) .

٢/٦ الدليل المحاسبى لحساب المصروفات رقم (٣٣) :

الحساب الرئيسى	الحسابات الجزئية	
٣٣		مصروفات
	٣٣١	خدمات مشتراة
	٣٣٢	الإهلاك والاستهلاك
	٣٣٣	فوائد
	٣٣٤	إيجار عقارات
	٣٣٥	ضرائب عقارية
	٣٣٦	ضرائب غير مباشرة على النشاط

٣/٦ وصف حساب المصروفات (حـ/٣٣) :

يشمل حساب المصروفات (٣٣) مجموعة من الحسابات المساعدة

والفرعية ولقد أورد التعديل الصادر بالقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ شرحاً لتلك الحسابات على الوجه التالى :

حساب ٣٣١ – خدمات مشتراة :

ويتم تحميل ذلك الحساب (فى الجانب المدين) بقيمة كافة الخدمات التى يتم شراؤها من الغير واللازمة للعمليات الإنتاجية – ويشمل ذلك الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية والآتى بيانها ومحتوى كل منها .

حساب ٣٣١١ – مصروفات صيانة :

ويتم تحميل ذلك الحساب بقيمة مصروفات الصيانة بأنواعها المختلفة ، سواء أكانت مصروفات صيانة آلات ومعدات ، صيانة مبانى ، صيانة سيارات ، أم غيرها من الأنواع الأخرى من المصروفات .

حساب ٣٣١٢ – مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :

ويجعل ذلك الحساب مديناً بقيمة الأعمال والتشغيلات التى تمت بواسطة الغير على مواد ومنتجات مملوكة للمنشأة . هذا بالإضافة إلى قيمة المبالغ المستحقة لمقاولى الباطن نظير تنفيذ ما أسند إليهم من أعمال .

٣٣١٣ – مصروفات أبحاث وتجارب .

٣٣١٤ – مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال.

٣٣١٥ – مصروفات نقل وانتقالات واتصالات :

وتشمل مصروفات النقل والانتقالات وبدلات الانتقال والتليفون والتلغراف والبريد والتيكر والتلكس والفاكس .

٣٣١٦ – إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات) :

تتمثل فى إيجار الأصول الثابتة (بخلاف العقارات) المستأجرة بعقود تأجير تشغيلى .

٣٣١٧ – خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات :

تشمل تكاليف الخدمات المحاسبية والقانونية والأمن والمطافئ وغيرها المستحقة للجهات الحكومية .

٣٣١٨ - مصروفات خدمية أخرى :

تشمل الاشتراكات فى الهيئات المحلية والإقليمية والدولية ، ومصروفات التأمين (فيما عدا العاملين ومستلزمات الإنتاج كالتأمين ضد السطو والحريق وخيانة الأمانة) ، ومكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة ، وضرائب ورسوماً مدفوعة لحكومات أجنبية وعمولة ومصروفات البنك ، والعمولات الأخرى ، ومصروفات تدريب العاملين خارج المنشأة ، وغيرها .

٣٣٢ - الإهلاك والاستهلاك :

٣٣٢١ - إهلاك الأصول الثابتة : يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة إهلاك الأصول الثابتة ، ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل جعل حساب مخصص إهلاك الأصول الثابتة المختص دائناً بذات القيمة . ويراعى أن يطبق بشأن إهلاك الأصول الثابتة القواعد الواردة بالمعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص .

٣٣٢٢ - استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة : يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة ، ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل جعل حسابات الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة المعنية دائنة بذات القيمة .

ويراعى إهلاك واستهلاك الأصول التالية على نحو ما هو وارد قرين كل منها :

إهلاك الأدوات الصغيرة : يستمر استعمال الأدوات الصغيرة غالباً مدة طويلة نسبياً يصعب معها تحديد النقص الذى يطرأ عليها نتيجة استعمالها ، لذلك يتم إهلاكها بقيمة ما يصرف من هذه الأدوات أولاً بأول دون انتظار تخريدها ، وتراقب عهدة العمال من هذه الأدوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهد الشخصية التى تمسك لهذا الغرض ، وذلك إلى أن يتم ردها بعد تقرير عدم صلاحيتها .

إهلاك المهمات : يتم إهلاك المهمات بقيمة النقص الذى يصيب عمرها

الإنتاجى نتيجة استخدامها فى التشغيل خلال الفترة ، وتخضع قيمة هذه المهمات فى نهاية كل فترة لإعادة التقدير .

إهلاك الثروة الحيوانية : يتم إهلاك الثروة الحيوانية للتسمين فى نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير ، أما حيوانات الإكثار والعمل فيتبع نفس المبدأ إذا لم تحدد معدلات إهلاك خاصة بها .

إهلاك الأفلام السينمائية : يتم إهلاك الأفلام السينمائية فى شركات الإنتاج السينمائى فى نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير وفقاً للمعدلات التى جرى العرف على اتباعها .

استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة : يتم استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة على المدة التى ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه الأصول .

استهلاك النفقات المؤجلة (حـ/١٥٣) : يتم استهلاك النفقات المؤجلة المحملة على هذا الحساب قبل ٢٠٠٢/٧/١ خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات أو المدة التى ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه النفقات أيهما أقل .

٣٣٣ - فوائد :

يحمل هذا الحساب بقيمة الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير.

٣٣٤ - إيجار عقارات (أراضٍ ومبانٍ):

يتمثل فى إيجار العقارات من أراضٍ ومبانٍ المستحق الدفع للغير نظير انتفاع المنشأة بهذه العقارات .

٣٣٥ - ضرائب عقارية :

تتمثل فى الضرائب على الأطيان والمبانى المملوكة للمنشأة والمستحقة لمصلحة الضرائب العقارية .

٣٣٦ - ضرائب غير مباشرة على النشاط :

تتمثل فى الرسوم والضرائب غير المباشرة التى تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الإنتاجى ومستلزماته مثل رسوم الدمغة وضريبة السيارات .

٤/٦ قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بحساب المصروفات:

يوضح المثال التالى كيفية إثبات قيود اليومية المتعلقة بعمليات المصروفات .

مثال تطبيقى (١) :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى شركات قطاع الأعمال العام التابعة خلال شهر مايو ٢٠٠٣ :

١- وردت فاتورة الصيانة والنظافة الخاصة بمبانى الشركة من المقاول المختص وقيمتها ٢٨٠٠ جنيه ، كما بلغت مصروفات صيانة الآلات والمعدات ، وسيارات الشركة مبلغاً وقدره ٨٦٠٠ جنيه - وتم سدادها بشيك على حساب الشركة لدى البنك .

٢- بلغت مصروفات تشغيل جزء من إنتاج الشركة لدى شركات القطاع الخاص ١٨٤٢٠٠ جنيه ، ولدى شركات قطاع الأعمال التابعة ١٩٢٠٠٠ جنيه ، وتم سداد نصفى القيمة بشيك لكل من شركات قطاع الأعمال العام والخاص والموردة .

٣- بلغت مصروفات الأبحاث والتجارب لأغراض تطوير إنتاج الشركة ٢٦٥٠٠ جنيه ، كما بلغت مصروفات نقل العاملين وانتقالاتهم خلال الشهر ٣٨٠٠ جنيه ، ومصروفات الإعلان ٤٧٠٠ جنيه .

٤- وردت فاتورة التليفون عن شهر مايو ٢٠٠١ مبلغاً قدره ١٣٤٠ جنيهاً .

٥- تستأجر الشركة ونش أرضى بطاقة ٢٥٠٠ طن وبمبلغ شهرى قدره ٨٠٠ جنيه تم سداده بشيك .

٦- تم سداد قيمة الاشتراكات فى دوريات علمية وتكنولوجية عن شهر مايو ٢٠٠١/ ٣٨٠ جنيهاً بشيك .

٧- بلغت مصروفات دورة تدريبية للعاملين بالشركة ٤٨٠٠ جنيه تم سدادها بشيك على البنك .بعد خصم ١٥٪ ضرائب من المنبع .

٨- تم سداد ضرائب عقارية قيمتها ٨٥٠ جنيهاً ، وضرائب سيارات قيمتها ١٣٦٠ جنيهاً .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بدفتر اليومية للشركة .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
١١٤٠٠		من حـ/ المصروفات حـ/ خدمات مشتراة حـ/ مصروفات صيانة ٢٨٠٠ حـ/ مصروفات مبانى ٨٦٠٠ حـ/ صيانة آلات ومعدات	٣٣ ٣٣١ ٣٣١١
	١١٤٠٠	إلى حـ/ الموردين (قيمة خدمات الصيانة عن شهر مايو ٢٠٠١)	٢٨١
٣٧٦٢٠٠		من حـ/ المصروفات حـ/ خدمات مشتراة حـ/ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن	٣٣ ٣٣١ ٣٣١١
		إلى حـ/ موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة	٢٨
	١٨٤٢٠٠	حـ/ الموردين	٢٨١
	١٩٢٠٠٠	حـ/ حسابات دائنة للشركات التابعة (قيمة تشغيلات لدى شركات قطاع خاص وشركات قطاع أعمال عام)	٢٨٣

(تابع) دفتر اليومية :

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
		من مذكورين	
٩٢١٠٠		ح/ الموردين	
٩٦٠٠٠		ح/ حسابات دائنة للشركات التابعة	٢٨٣
	١٨٨١٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		ح/ الحسابات الجارية للبنوك	١٩٣
		(سداد نصف القيمة المستحقة لمقاولى الباطن)	
٣٥٠٠٠		من ح/ المصروفات	٣٣
		ح/ خدمات مشتراة	٣٣١
		٢٦٥٠٠ ح/ مصروفات أبحاث وتجارب	٣٣١٣
		٣٨٠٠ ح/ مصروفات نقل وانتقالات	٣٣١٥
		٤٧٠٠ ح/ مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع	٣٣١٤
	٣٥٠٠٠	إلى ح/ الموردين	٢٨١
		(إثبات قيمة الخدمات المشتراة من الموردين)	
١٣٤٠		من ح/ المصروفات	٣٣
		ح/ خدمات مشتراة	٣٣١
		١٣٤٠ ح/ مصروفات نقل وانتقالات واتصالات	٣٣١٥
	١٣٤٠	إلى ح/ الموردين	٢٨١
		(إثبات قيمة خدمات الاتصالات)	

(تابع) دفتر اليومية :

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٨٠٠		من حـ/ المصروفات	٣٣
		حـ/ خدمات مشتراة	٣٣١
		حـ/ إيجار أصول ثابتة	٣٣١٦
	٨٠٠	إلى حـ/ الموردين	٢٨١
		(إثبات القسط الشهرى مقابل استئجار ونش)	
٨٠٠		من حـ/ الموردين	٢٨١
	٨٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ الحسابات الجارية بالبنك	١٩٣
		(إثبات سداد القسط)	
٣٨٠		من حـ/ المصروفات	٣٣
		حـ/ خدمات مشتراة	٣٣١
		٣٨٠ حـ/ مصروفات خدمية أخرى	٣٣١٨
	٣٨٠	إلى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق	١٩
		حـ/ الحسابات الجارية بالبنك	١٩٣
		(قيمة اشتراكات فى دوريات علمية)	
٤٨٠٠		من حـ/ المصروفات	٣٣٠
		حـ/ خدمات مشتراة	٣٣١
		حـ/ مصروفات خدمية أخرى	٣٣١٨
	٤٨٠٠	إلى حـ/ موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة	٢٨
		٧٢٠ حـ/ الموردين	٢٨١
		٤٠٨٠ حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ مصلحة الضرائب العامة والهيئات	٢٨٤٣
		(الدورات التدريبية التى تم تنفيذها للعاملين بالشركة)	

(تابع) دفتر اليومية :

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٢٢١٠		من حـ/ المصروفات	٣٣
		٨٥٠ حـ/ ضرائب عقارية	٣٣٥
		١٣٦٠ حـ/ ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٣٦
	٢٢١٠	إلى حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	
		٨٥٠ حـ/ مصلحة الضرائب العقارية	٢٨٤٤
		١٣٦٠ حـ/ هيئات أخرى	٢٨٤٦
		(قيمة الضرائب العقارية والضرائب غير المباشرة المستحقة على الشركة)	

مثال تطبيقى (٢) :

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام باحتساب أقساط إهلاك عناصر الأصول الثابتة عن الثلاثة أشهر الأخيرة من السنة المالية المنتهية فى ٦/٣٠/ ٢٠٠٣ - على الوجه التالى :

- ١٤٦٠٠ جنيه إهلاك مبانٍ وإنشاءات ومرافق وطرق .
- ٤٦٣٠٠ جنيه إهلاك آلات ومعدات .
- ١٢٥٠٠ جنيه إهلاك وسائل نقل وانتقال .
- ١٨٠٠ جنيه إهلاك عدد وأدوات .
- ٢٤٠٠ جنيه إهلاك أثاث وتجهيزات مكتبية .

كما بلغت الفوائد المستحقة على قروض طويلة الأجل ٦٥٠٠ جنيه ، وإيجارات العقارات المستأجرة من الغير ٧٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــــان	الدليل الموحد
٧٧٦٠٠		من حـ/ الإهلاك والاستهلاك	٣٣٢
		٧٧٦٠٠ حـ/ إهلاك الأصول الثابتة	٣٣٢١
		١٤٦٠٠ حـ/ إهلاك المبانى والإنشاءات والمرافق	٣٣٢١٢
		٤٦٣٠٠ حـ/ إهلاك آلات ومعدات	٣٣٢١٣
		١٢٥٠٠ حـ/ إهلاك وسائل نقل وانتقال	٣٣٢١٤
		١٨٠٠ حـ/ إهلاك عدد وأدوات	٣٣٢١٥
		٢٤٠٠ حـ/ إهلاك أثاث وتجهيزات	٣٣٢١٦
	٧٧٦٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك أصول ثابتة	٢٦١
		(قسط الإهلاك عن الربع سنة الأخير من العام المنتهى فى ٢٠٠١/٦/٣٠)	
١٣٥٠٠		من حـ/ المصروفات	٣٣
		٦٥٠٠ حـ/ الفوائد	٣٣٣
		٧٠٠٠ حـ/ إيجارات عقارات	٣٣٤
	١٣٥٠٠	إلى حـ/ حسابات دائنة أخرى	٢٨٩
		(قيمة الفوائد وإيجارات العقارات المستحقة)	

ملخص

* استخدم النظام المحاسبى الموحد المعدل اصطلاح المصروفات وذلك للتعبير عن كافة المبالغ المسددة أو المستحقة للغير أو لأى طرف خارج المنشأة مقابل حصول شركات قطاع الأعمال العام على الخدمات المختلفة (صيانة - استئجار - أصول ثابتة - مصروفات نقل ... إلخ) . أو تلك المبالغ المحتسبة مقابل خدمات غير منظورة (الإهلاك والاستهلاك ... إلخ) .

* يتضمن حساب المصروفات الحسابات الفرعية التالية :
  - خدمات مشتراة .
  - فوائد .
  - إيجار عقارات .
  - ضرائب عقارية .
  - ضرائب غير مباشرة على النشاط .

أسئلة على الوحدة الدراسية السادسة

س١ : اذكر المقصود بحساب المصروفات والدليل المحاسبى له .

س٢ : وضح أهم الحسابات المساعدة والفرعية التى يشتمل عليها حساب المصروفات .

التطبيق الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى شركات قطاع الأعمال العام التابعة خلال شهر يناير ٢٠٠٤ :

١- وردت فاتورة الصيانة والنظافة الخاصة بمبانى الشركة من المقاول المختص وقيمتها ٥٦٠٠ جنيه ، كما بلغت مصروفات صيانة الآلات والمعدات ، وسيارات الشركة مبلغاً وقدره ١٧٢٠٠ جنيه - وتم سدادها بشيك على حساب الشركة لدى البنك .

٢- بلغت مصروفات تشغيل جزء من إنتاج الشركة لدى شركات القطاع الخاص ٣٦٨٤٠٠ جنيه ، ولدى شركات قطاع الأعمال التابعة ٣٨٤٠٠٠ جنيه ، وتم سداد نصف القيمة بشيك لكل من شركات قطاع الأعمال العام والخاص والموردة .

٣- بلغت مصروفات الأبحاث والتجارب لأغراض تطوير إنتاج الشركة ٥٣٠٠٠جنيه ، كما بلغت مصروفات نقل العاملين وانتقالاتهم خلال الشهر ٧٦٠٠ جنيه ، ومصروفات الإعلان ٩٤٠٠ جنيه .

٤- وردت فاتورة التليفون عن شهر يناير ٢٠٠٤ مبلغاً وقدره ٢٦٨٠ جنيه .

٥- تستأجر الشركة ونش أرضى بطاقة ٥٠٠٠ طن وبمبلغ شهرى قيمته ١٦٠٠ جنيه تم سداده بشيك .

٦- تم سداد قيمة الاشتراكات فى دوريات علمية وتكنولوچية عن شهر يناير ٢٠٠٤ ٣٨٠ جنيه بشيك .

٧- بلغت مصروفات دورة تدريبية للعاملين بالشركة وبلغت أتعابها ٩٦٠٠ جنيه تم سدادها بشيك على البنك .بعد خصم ١٥٪ ضرائب من المنبع .

٨- تم سداد ضرائب عقارية قيمتها ١٧٠٠ جنيه ، وضرائب سيارات قيمتها ١٧٢٠ جنيه .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بدفتر اليومية للشركة .

التطبيق الثانى

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام باحتساب أقساط إهلاك عناصر الأصول الثابتة عن الثلاثة أشهر الأخيرة من السنة المالية المنتهية فى ٦/٣٠/ ٢٠٠٤ على الوجه التالى :

٢٩٢٠٠ جنيه إهلاك مبانٍ وإنشاءات ومرافق وطرق .

٩٢٦٠٠ جنيه إهلاك آلات ومعدات .

٢٥٠٠٠ جنيه إهلاك وسائل نقل وانتقال .

٣٦٠٠ جنيه إهلاك عدد وأدوات .

٤٨٠٠ جنيه إهلاك أثاث وتجهيزات مكتبية .

كما بلغت الفوائد المستحقة على قروض طويلة الأجل ١٣٠٠٠ جنيه ، وإيجارات العقارات المستأجرة من الغير ١٤٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

الوحدة الدراسية السابعة

المعالجة المحاسبية للمشتريات بغرض البيع (حـ/٣٤) والأعباء والخسائر (حـ/٣٥)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد المقصود بحساب المشتريات بغرض البيع.

٢-يجرى قيود اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بغرض البيع .

٣- يصف حساب الأعباء والخسائر والحسابات المساعدة له .

٤- يجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المتعلقة بالأعباء والخسائر .

العناصر :

١/٧ المعالجة المحاسبية للمشتريات بغرض البيع .

٢/٧ المعالجة المحاسبية للأعباء والخسائر .

أهم المفاهيم :

١- المشتريات بغرض البيع .

٢- الأعباء والخسائر .

الوحدة الدراسية السابعة
المعالجة المحاسبية للمشتريات بغرض البيع (حـ/٣٤)
والأعباء والخسائر

١/٧ المعالجة المحاسبية للمشتريات بغرض البيع (حـ ٣٤) :

١/١/٧ وصف حساب المشتريات بغرض البيع رقم (٣٤) :

يتمثل ذلك الحساب فى المشتريات من البضائع التى يتم شراؤها بغرض بيعها بحالتها دون إجراء عمليات صناعية عليها .

٢/١/٧ التسجيل المحاسبى لعمليات المشتريات بغرض البيع:

يتم جعل هذا الحساب مديناً بقيمة البضائع المشتراة من أجل إعادة بيعها بحالتها التى تم شراؤها عليها .

مثال تطبيقى(١) :

بلغت قيمة المشتريات من إحدى شركات قطاع الأعمال العام ٥٢٨٠٠٠ جنيه، ومن إحدى شركات القطاع الخاص ٤٢٠٠٠٠ جنيه ، وذلك بغرض إعادة بيعها إلى العملاء دون إجراء أية عمليات إضافية على المنتجات المشتراة ، وتم سداد ٣٠٪ من قيمة المشتريات من قطاع الأعمال ، ٦٠٪ من مشتريات القطاع الخاص.

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العملية السابقة .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٩٤٨٠٠٠		من حـ/ مشتريات بغرض البيع	٣٤
		إلى مذكورين	
	٤٢٠٠٠٠	حـ/ موردين	٢٨١
	٥٢٨٠٠٠	حـ/ حسابات دائنة للشركات التابعة	٢٨٣
		(قيمة مشتريات بغرض البيع من موردى قطاع أعمال عام وخاص)	
		من مذكورين	
٢٥٢٠٠٠		حـ/ موردين	٢٨١
١٥٨٤٠٠		حـ/ حسابات دائنة للشركات التابعة	٢٨٣
	٤١٠٤٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		حـ/ حســابــات جارية بالبنك	١٩٣
		(سداد ٣٠٪ من قيمة المستحق لقطاع الأعمال العام و٦٠٪ من قيمة المستحق للقطاع الخاص)	

٢/٧ المعالجة المحاسبية لعمليات الأعباء والخسائر (حـ/٣٥) :

١/٢/٧ الدليل المحاسبى للأعباء والخسائر (حـ/٣٥) :

الحساب الرئيسى	الحسابات المساعدة	اسم الحساب
٣٥		أعباء وخسائر
	٣٥١	مخصصات (بخلاف الإهلاك)
	٣٥٢	ديون معدومة
	٣٥٣	خسائر بيع أوراق مالية
	٣٥٤	أعباء وخسائر متنوعة
	٣٥٥	خسائر فروق العملة
	٣٥٦	مصروفات سنوات سابقة
	٣٥٧	خسائر رأسمالية
	٣٥٨	خسائر غير عادية
	٣٥٩	ضرائب الدخل

٢/٢/٧ وصف وتعريف حساب رقم (٣٥) وحساباته المساعدة:

٣٥١ حساب مخصصات بخلاف الإهلاك :

ويتم تدعيم هذا الحساب من المصادر التالية :

- الزيادة فى مخصصات هبوط أسعار المخزون .
- الزيادة فى مخصص هبوط أسعار أوراق مالية .
- الزيادة فى مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .
- الزيادة فى الضرائب المتنازع عليها .
- الزيادة فى حساب مخصص المطالبات والمنازعات .

ويتم إجراء تسوية جردية لهذه الحسابات تبعاً للأرصدة السابقة لها ؛ ويعنى

ذلك أن هذه الحسابات قد تعتبر دائنة وحساب "ملخص الدخل" Income Summary مديناً (حسابات قائمة الدخل (٢٩) بقيمة الزيادة فى أرصدتها - ويتم تسجيل عكس ذلك فى حالة تخفيض هذه الأرصدة عن أرصدة آخر الفترة التى يتم إظهارها بالميزانية العمومية (المركز المالى) للشركة. مع مراعاة استخدام حساب إيرادات وأرباح أخرى (حـ/٤٤) - فيما عدا مخصص هبوط أسعار المخزون ، وذلك لأنه لا يتم تكوين ذلك المخصص إلا فى حالة انخفاض سعر التكلفة عن سعر البيع.

مثال تطبيقى (٢) :

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ بتكوين المخصصات التالية - وذلك لأغراض إعداد القوائم المالية للشركة :

١٥٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها .

١٢٠٠٠ مخصص ضرائب متنازع عليها .

١٨٠٠٠ مخصص المطالبات والمنازعات عن قضايا مرفوعة ضد الشركة .

هذا ، وتم تقييم المخزون من الإنتاج التام فى ٢٠٠١/٦/٣٠ بمبلغ ٨٤٠٠٠٠ جنيه (بسعر السوق) بينما يبلغ سعر التكلفة لهذه البضاعة ٩٢٥٠٠٠ جنيه .

وكانت أرصدة حسابات المخصصات فى ٢٠٠٠/٧/١ على الوجه التالى :

مخصص ديون مشكوك فيها ١٢٠٠٠

مخصص ضرائب متنازع عليها ١٠٠٠٠

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات خسائر وأعباء المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــــان	الدليل الموحد
١٠٨٠٠٠		من حـ/ أعباء وخسائر	٣٥
		حـ/ مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٥١
		إلى مذكورين	
	٨٥٠٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون إنتاج تام	٢٦٣
	٣٠٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٢٦٦
	٢٠٠٠	حـ/ مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٦٧
	١٨٠٠٠	حـ/ مخصص المطالبات والمنازعات	٢٦٨
		(قيمة أعباء وخسائر الزيادة فى تكوين المخصصات للعام المنتهى فى ٦/٣٠/ ٢٠٠١)	

مثال تطبيقى (٣) :

كانت أرصدة حسابات المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك كما يظهرها دفتر الأستاذ فى ٢٠٠٣/٧/١ على الوجه التالى :

٦٥٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها .

١٢٥٠٠ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية .

٢٥٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عليها .

١٧٨٠٠ مخصص المطالبات والمنازعات .

ولقد قررت الشركة إجراء دراسة متعمقة لأرصدة المخصصات وذلك بغرض تقدير أرصدتها عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ ، ولقد تقدمت لجنة المخصصات بالمقترحات التالية والتى أقرها مجلس الإدارة فى جلسته المنعقدة فى ٢٠٠٣/٧/١ :

- ٥٣٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها .
- ١٠٠٠٠ جنيه مخصص هبوط أسعار أوراق مالية .

١٨٠٠٠ جنيه مخصص الضرائب المتنازع عليها .

٢٢٥٠٠ جنيه مخصص المطالبات والمنازعات

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية حسابات المخصصات بخلاف الإهلاك عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٤٧٠٠		من حـ/ أعباء وخسائر	٣٥
		حـ/ مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٥١
	٤٧٠٠	إلى حـ/ مخصصات	٢٦
		حـ/ مخصص المطالبات والمنازعات	٢٦٨
		(إثبات قيمة الزيادة التى أقرها مجلس الإدارة فى مخصص المطالبات والمنازعات)	
٢١٥٠٠		من حـ/ مخصصات	٢٦
		١٢٠٠٠ حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٢٦٦
		٢٥٠٠ حـ/ مخصص هـبوط أسعار الأوراق المالية	٢٦٥
		٧٠٠٠ حـ/ مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٦٧
	٢١٥٠٠	إلى حـ/ مخصصات انتفى الغرض منها	٤٤١
		(قيمة التخفيض فى المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك)	

٣/٢/٧ وصف الحسابات المساعدة الأخرى لحساب الأعباء والخسائر (حـ/ ٣٥) :

٣٥٢ - حساب ديون معدومة :

ويتم تحميل هذا الحساب بالديون التى يثبت قانوناً إعدامها نتيجة إفلاس

العملاء المدينين بها ، ويجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الديون المعدومة التى تزيد عن رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها . وهذا يعنى أنه يجعل حـ/ الديون المعدومة مديناً بقيمة الديون التى يتم إعدامها خلال الفترة (أو فى نهاية الفترة) على أن يقفل حـ/ الديون المعدومة فى حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها حتى يصل رصيد ذلك المخصص إلى الصفر، وما يتبقى من ديون معدومة بعد ذلك يظهر كرصيد لحساب الديون المعدومة فى نهاية الفترة.

٣٥٣ - حساب خسائر بيع أوراق مالية :

ويتم إدراج كافة الخسائر الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأقل من تكلفتها فى الجانب المدين من ذلك الحساب .

٣٥٤ - أعباء وخسائر متنوعة :

ويشمل ذلك الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية وهى :

٣٥٤١ - خسائر بيع مخلفات : ويتم تحميل ذلك الحساب بقيمة الفرق الناتج عن المقارنة بين القيمة الدفترية للمخلفات التشغيلية وبين القيمة البيعية لها .

٣٥٤٢ - خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار : ويتم تحميل هذا الحساب بالفرق بين القيمة البيعية لبعض الخامات وقطع الغيار ، وبين تكلفتها - وذلك فى حالة زيادة تلك التكلفة عن القيمة البيعية لها.

٣٥٤٣ - تعويضات وغرامات : وتتمثل فى قيمة التعويضات والغرامات التى تستحق على الشركة أو المنشأة للغير ، سواء كان ذلك بموجب علاقة تعاقدية ، أو بحكم نهائى صادر ضد الشركة.

٣٥٤٤ - تبرعات وإعانات : ويتم تحميل ذلك الحساب بقيمة التبرعات الممنوحة من المنشأة للغير .

٣٥٥ - خسائر فروق العملة : يقفل فى هذا الحساب الرصيد المدين لحساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية فى تاريخ إعداد القوائم المالية والذى يدرج

ضمن حساب – حسابات دائنة أخرى (حـ/ ٢٨٩) وترحل إليه الفروق التى تنشأ بين سعر العملة فى تاريخ الاستخدام وسعرها فى تاريخ الحصول عليها ، وكذا الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الأرصدة من الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية فى تاريخ إنتهاء السنة المالية .

٣٥٦ – مصروفات سنوات سابقة :

ويتم جعل ذلك الحساب مديناً بقيمة المصروفات التى يتم سدادها أو تتحملها الشركة خلال السنة المالية الحالية ، وتخص هذه المصروفات فترة أو فترات مالية سابقة .

٣٥٧ – خسائر رأسمالية :

وتتمثل فى الخسائر الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأقل من قيمته الدفترية .

٣٥٨ – خسائر غير عادية :

ويتم تحميل ذلك الحساب بالخسائر الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ، ومن غير المتوقع تكرر حدوثها بصفة دورية أو منتظمة ، ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن الزلازل والسيول وأية كوارث طبيعية ، والخسائر الناشئة نتيجة اختلاس النقدية ، أو تلك التى تلحق بالأصول نتيجة الحريق أو السطو ، والعجز غير الطبيعى فى المخزون الذى لم يحدد المتسبب عنه مع عدم وجود تأمين أو عدم كفاية مبلغه ، والهلاك الطارئ للأصول الثابتة .

هذا ، ويتم تحميل ذلك الحساب فى الجانب المدين منه بكافة مبالغ الخسائر غير العادية التى تتحمل بها الشركة خلال الفترة .

٣٥٩ – ضرائب الدخل :

وتشتمل الضرائب على أرباح شركات الأموال ، وعلى رؤوس الأموال المنقولة وغيرها من أنواع الضرائب التى تتحمل بها الشركة ، هذا ويتحدد مبلغ ضرائب الدخل بعد إعداد قائمة الدخل قبل الضرائب ، وطبقاً لما تسفر عنه هذه القائمة من دخل صافى للشركة عن كل فترة مالية على حدة .

مثال تطبيقى (٤):

تمت العمليات التالية بإحدى شركات قطاع الأعمال العام وذلك خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ :

١- تسلمت الشركة إعلاناً من إحدى المحاكم التجارية يفيد إعلان إفلاس أحد العملاء من القطاع الخاص ، وكان مستحقاً عليه ٤٥٠٠٠ جنيه ، ويتم تحديد ما يخص ديون التفليسة وفى حدود متحصلات الأصول المباعة لمنشأة ذلك العميل ٠,٣ جنيه لكل واحد جنيه من الديون المستحقة عليه .

٢- تم بيع جزء من الأسهم المملوكة للشركة والمسجلة فى بورصة الأوراق المالية بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه - بينما بلغ رصيدها الدفترى ١٩٠٠٠٠ جنيه ، وتم إيداع القيمة فى حساب جارى الشركة لدى البنك .

٣- تم بيع مخلفات المواد الخام بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ١٥٢٠٠ جنيه وتم تحصيل القيمة بشيك .

٤- طلبت إحدى شركات قطاع الأعمال الأخرى والتابعة لذات الشركة القابضة شراء خامات قيمتها ١٨٥٠٠٠ جنيه وقطع غيار قيمتها ٤٦٨٠٠ جنيه وتبلغ تكلفة الخامات ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وتكلفة قطع الغيار ٨٧٢٠٠ جنيه .

٥- تم الفصل النهائى فى إحدى القضايا المرفوعة ضد الشركة وتحملت الشركة بموجب الحكم الصادر من المحكمة تعويضات قيمتها ١٨٥٠٠ جنيه ، وتم سداد نصف القيمة بشيك مسحوب على حساب الشركة لدى البنك .

٦- قدمت الشركة تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية قيمتها ٣٦٠٠ جنيه نقداً .

٧- بلغت خسائر فروق العملة عن الفترة ٤٦٧٠٠ جنيه .

٨- سددت الشركة مبلغ ٦٢٠٠ جنيه مقابل فروق فواتير الكهرباء عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

٩- تم بيع إحدى آلات مصانع الشركة بمبلغ ٦٥٠٠٠ والتكلفة الأصلية لها ١٤٢٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد مخصص إهلاك هذه الآلة ١٨٥٠٠ جنيه .

١٠- تلف جزء من مخزون الإنتاج التام بالشركة بلغت تكلفته ٧٥٢٠٠ جنيه وذلك نتيجة تسرب مياه الأمطار إلى المخازن ولا توجد قيمة بيعية لذلك المخزون .

١١- بلغت ضرائب الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ - ومن واقع الإقرار الضريبى الذى تم تقديمه إلى مأمورية ضرائب الشركات المساهمة ٢٨٥٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

تسجيل العمليات السابقة فى دفتر يومية الشركة .

دفتر اليومية

منه	له	بيــــــان	الدليل الموحد
١٣٥٠٠		من حـ/ ديون معدومة	٣٥٢
	١٣٥٠٠	إلى حـ/ عملاء	١٧١
		(إثبات الديون المعدومة خلال الفترة)	
		من مذكورين	
٢٥٠٠٠		حـ/ خسائر بيع أوراق مالية	٣٥٣
١٦٥٠٠٠		حـ/ النقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
	١٩٠٠٠٠	إلى حـ/ استثمارات فى أسهم فى شركات أخرى	١٣٤
		(بيع جزء من أسهم إحدى الشركات المساهمة)	
		من مذكورين	
٢٧٠٠		حـ/ خسائر بيع مخلفات	٣٥٤١
١٢٥٠٠		حـ/ النقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
	١٥٢٠٠	إلى حـ/ مخزن المخلفات والخردة	١٦١٥
		(بيع مخلفات مواد خام)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
		من مذكورين	
٢٣١٨٠٠		حـ/ حسابات مدينة لدى الشركات التابعة	١٧٣
٥٥٤٠٠		حـ/ خسائر بيع خامات وقطع غيار	٣٥٤٢
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠٠	حـ/ مخزن الخامات	١٦١١
	٨٧٢٠٠	حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات	١٦١٦
		(بيع مواد خام وقطع غيار بخسائر)	
١٨٥٠٠		من حـ/ تعويضات وغرامات	٣٥٤٣
	١٨٥٠٠	إلى حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
٩٢٥٠		من حـ/ مصروفات مستحقة السداد	٢٨٦
	٩٢٥٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(سداد تعويضات بحكم نهائى)	
٣٦٠٠		من حـ/ تبرعات وإعانات	٣٥٤٤
	٣٦٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		حـ/ نقدية بالصندوق	١٩٤
		(سداد تبرعات نقداً)	
٤٦٧٠٠		من حـ/ خسائر فروق العملة	٣٥٥
	٤٦٧٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(إثبات خسائر فروق العملة)	
٦٢٠٠		من حـ/ مصروفات سنوات سابقة	٣٥٦
	٦٢٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(مصروفات كهرباء عن سنوات سابقة)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
		من مذكورين	
٥٨٥٠٠		حـ/ خسائر رأسمالية	٣٥٧
٦٥٠٠٠		حـ/ نقدية بالبنوك والصندوق	١٩
١٨٥٠٠		حـ/ مخصص إهلاك آلات ومعدات	٢٦١٣
	١٤٢٠٠٠	إلى حـ/ آلات ومعدات	١١٣
		(بيع آلة بخسائر رأسمالية)	
٧٥٢٠٠		من حـ/ خسائر غير عادية	٣٥٨
	٧٥٢٠٠	إلى حـ/ مخزن الخامات	١٦١١
		(تلف جزء من الخامات نتيجة الأمطار)	
٢٨٥٠٠٠		من حـ/ ضرائب الدخل	٣٥٩
	٢٨٥٠٠٠	إلى حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ مصلحة الضرائب العامة	٢٨٤٣
		(قيمة ضرائب الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣)	

ملخص

* يتمثل حساب المشتريات بغرض البيع فى المشتريات من البضائع التى يتم شراؤها بغرض بيعها بحالتها دون إجراء عمليات صناعية عليها .

* يتضمن حساب الأعباء والخسائر العديد من الحسابات الفرعية وتتمثل فيما يلى :
  - مخصصات بخلاف الإهلاك .
  - ديون معدومة .
  - خسائر بيع أوراق مالية .
  - أعباء وخسائر متنوعة .
  - خسائر فروق العملة .
  - مصروفات سنوات سابقة .
  - خسائر رأسمالية .
  - خسائر غير عادية .
  - ضرائب الدخل .

* يتضمن حساب أعباء وخسائر متنوعة الحسابات الفرعية التالية :
  - خسائر بيع مخلفات .
  - خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار .
  - تعويضات وغرامات .
  - تبرعات وإعانات .

أسئلة على الوحدة الدراسية السابعة

س١: وضح المقصود بحساب المشتريات بغرض البيع .

س٢: صف حساب الأعباء والخسائر وأهم الحسابات المساعدة والفرعية التى يشتمل عليها .

التطبيق الأول

بلغت قيمة المشتريات من إحدى شركات قطاع الأعمال العام ١٠٥٦٠٠٠جنيه، ومن إحدى شركات القطاع الخاص ٨٤٠٠٠٠ جنيه وذلك بغرض إعادة بيعها إلى العملاء دون إجراء أية عمليات إضافية على المنتجات المشتراة وتم سداد ٣٠٪ من قيمة المشتريات من قطاع الأعمال ، ٦٠٪ من مشتريات القطاع الخاص.

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العملية السابقة .

التطبيق الثانى

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ بتكوين المخصصات التالية – وذلك لأغراض إعداد القوائم المالية للشركة :

٣٠٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها .

٢٤٠٠٠ مخصص ضرائب متنازع عليها .

٣٦٠٠٠ مخصص المطالبات والمنازعات عن قضايا مرفوعة ضد الشركة .

هذا ، وتم تقييم المخزون من الإنتاج التام فى ٢٠٠١/٦/٣٠ بمبلغ ١٦٨٠٠٠٠ جنيه (بسعر السوق) بينما يبلغ سعر التكلفة لهذه البضاعة ١٨٥٠٠٠٠جنيه .

وكانت أرصدة حسابات المخصصات فى ٢٠٠٠/٧/١ على الوجه التالى :

مخصص ديون مشكوك فيها ٢٤٠٠٠

مخصص ضرائب متنازع عليها ٢٠٠٠٠

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات خسائر وأعباء المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك .

التطبيق الثالث

كانت أرصدة حسابات المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك كما يظهرها دفتر الأستاذ فى ٢٠٠٣/٧/١ على الوجه التالى :

١٣٠٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها .

٢٥٠٠٠ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية

٥٠٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عليها

٣٥٦٠٠ مخصص المطالبات والمنازعات

ولقد قررت الشركة إجراء دراسة متعمقة لأرصدة المخصصات وذلك بغرض تقدير أرصدتها عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ – ولقد تقدمت لجنة المخصصات بالمقترحات التالية – والتى أقرها مجلس الإدارة فى جلسته المنعقدة فى ٢٠٠٣/٧/١ :

- ١٠٦٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها .
- ٢٠٠٠٠ جنيه مخصص هبوط أسعار أوراق مالية .
- ٣٦٠٠٠ جنيه مخصص الضرائب المتنازع عليها .
- ٢٥٠٠٠ جنيه مخصص المطالبات والمنازعات

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية حسابات المخصصات بخلاف الإهلاك عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ .

التطبيق الرابع

تمت العمليات التالية بإحدى شركات قطاع الأعمال العام وذلك خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ :

١- تسلمت الشركة إعلاناً من إحدى المحاكم التجارية يفيد إعلان إفلاس أحد العملاء من القطاع الخاص ، وكان مستحقا عليه ٩٠٠٠٠ جنيه ، ويتم تحديد ما يخص ديون التفليسة وفى حدود متحصلات الأصول المباعة لمنشأة ذلك العميل ٠,٦ جنيه لكل واحد جنيه من الديون المستحقة عليه .

٢- تم بيع جزء من الأسهم المملوكة للشركة والمسجلة فى بورصة الأوراق المالية بمبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه - بينما بلغ رصيدها الدفترى ٣٨٠٠٠٠ جنيه ، وتم إيداع القيمة فى حساب جارى الشركة لدى البنك .

٣- تم بيع مخلفات المواد الخام بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وتكلفتها ٣٠٤٠٠ جنيه وتم تحصيل القيمة بشيك .

٤- طلبت إحدى شركات قطاع الأعمال الأخرى والتابعة لذات الشركة القابضة شراء خامات قيمتها ٣٧٠٠٠٠ جنيه وقطع غيار قيمتها ٩٣٦٠٠ جنيه وتبلغ تكلفة الخامات ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وتكلفة قطع الغيار ١٧٤٤٠٠ جنيه.

٥- تم الفصل النهائى فى إحدى القضايا المرفوعة ضد الشركة وتحملت الشركة بموجب الحكم الصادر من المحكمة تعويضات قيمتها ٣٧٠٠٠ جنيه ، وتم سداد نصف القيمة بشيك مسحوب على حساب الشركة لدى البنك .

٦- قدمت الشركة تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية قيمتها ٧٢٠٠ جنيه نقداً .

٧- بلغت خسائر فروق العملة عن الفترة ٩٣٤٠٠ جنيه .

٨- سددت الشركة مبلغ ١٢٤٠٠ جنيه مقابل فروق فواتير الكهرباء عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ .

٩- تم بيع إحدى آلات مصانع الشركة بمبلغ ١٣٠٠٠٠ والتكلفة الأصلية لها ٢٨٤٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد مخصص إهلاك هذه الآلة ٣٧٠٠٠ جنيه .

١٠- تلف جزء من مخزون الإنتاج التام بالشركة بلغت تكلفته ٧٥٢٠٠ جنيه وذلك نتيجة تسرب مياه الأمطار إلى المخازن ولا توجد قيمة بيعية لذلك المخزون .

١١- بلغت ضرائب الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ ومن واقع الإقرار الضريبى الذى تم تقديمه إلى مأمورية ضرائب الشركات المساهمة ٥٧٠٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

تسجيل العمليات السابقة فى دفتر يومية الشركة .

الوحدة الدراسية الثامنة

المعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج (حـ/٣٦)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يذكر ماهية حساب تكلفة الإنتاج .

٢- يشرح الدورة المحاسبية التى تمر بها عملية حساب تكلفة الإنتاج .

٣- يحدد مكونات الدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج .

٤- يقوم بالمعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج .

٥- يفرق بين طريقتى الجرد الدورى والجرد السنوى فى المعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج .

العناصر :

٨/١ تعريف حساب تكلفة الإنتاج .

٨/٢ الدورة المحاسبية لحساب تكلفة الإنتاج .

٨/٣ الدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج .

٨/٤ المعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج .

أهم المفاهيم :

حساب تكلفة الإنتاج .

الوحدة الدراسية الثامنة
المعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج (حـ/٣٦)

١/٨ تعريف حساب تكلفة الإنتاج :

ويشمل ذلك الحساب كافة عناصر التكاليف الخاصة بمراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية . وتشمل هذه العناصر - عنصر الخامات والمواد ، الوقود والقوى المحركة ، قطع الغيار ، وكافة عناصر التكاليف الأخرى من أجور صناعية وتكاليف أخرى . ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقاً للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبى .

كما تشمل تكلفة المواد والتى تعتبر من تكاليف الإنتاج مواد التعبئة والتغليف والتى تصرف من المخازن للمنتج أثناء تصنيعه على خطوط الإنتاج - مثل أوراق التغليف الداخلى للمنتج ، وزجاجات وأمبولات تعبئة الدواء ، وزجاجات تعبئة المياه المعدنية والمياه الغازية والعطور .

٢/٨ الدورة المحاسبية لحساب تكلفة الإنتاج (حـ/٣٦) :

يرتبط الدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج بعناصر المصروفات والتكاليف والتى يتم توجيهها توجيهاً محاسبياً وذلك لأغراض التسجيل فى دفتر اليومية والترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ العام والمساعد ، وإعداد موازين المراجعة الإجمالية والفرعية - كما يتم توجيه هذه الحسابات (حساب المصروفات والتكاليف توجيهاً وظيفياً - وذلك تبعاً لاستفادة كل وظيفة ممثلة فى "مركز تكلفة" - من كل عنصر من عناصر هذه الحسابات . وعلى ذلك ، فإن التسجيل المحاسبى يتصف بأنه تسجيل إجمالى لأغراض استخراج أرصدة الحسابات النوعية لعناصر المصروفات والتكاليف وتسجيل تحليلى لأغراض استخراج أرصدة حسابات مراقبة تكاليف مراكز الإنتاج والخدمات .

ومما هو جدير بالذكر - أنه إذا كان نظام الاندماج بين نظام الحسابات المالية

وحسابات التكاليف - والذى حققته التعديلات التى طرأت على الدليل المحاسبى ودورة التوجيه المحاسبى - قد حقق دوره فيما يتعلق بإنشاء حساب مستقل لتكلفة الإنتاج إلا أنه لابد من التفرقة بين الأرصدة التى يتم توجيهها إلى حساب تكلفة الإنتاج بحيث لا تشتمل أرصدة حسابات المصروفات والتكاليف على أى ضياع أو إسراف لا يعد من عناصر التكاليف التى يشتمل عليها حساب تكلفة الإنتاج - بل لابد من توجيه قيمة الإسراف فى استخدام الخامات أو العمالة إلى حساب الخسائر غير العادية (حـ/٣٥٨) .

وعلى ذلك ، فإن التوجيه المحاسبى التحليلى لحساب تكلفة الإنتاج (٣٦)- لابد وأن يتم عن طريق إدارة التكاليف ، وليس عن طريق إدارة الحسابات المالية- ووفقاً للإجراءات التالية :

أ- يتم الحصول على كافة مستندات استخدام عوامل الإنتاج وهى :

أ/١- أذون صرف الخامات والمواد من المخازن - وتسعير هذه الأذون طبقاً لطريقة متوسط التكلفة أو أى طريقة أخرى تتناسب مع ظروف المنشأة وذلك بغرض تحديد التكاليف المباشرة للإنتاج .

أ/٢- كشوف حصر وتحميل عناصر التكاليف الأخرى (التكاليف غير المباشرة) مثل الوقود والقوى المحركة ، وإهلاك الآلات والمعدات ، وإهلاك الأصول الثابتة الأخرى التى تستفيد من خدماتها مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية - ويتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أسس التوزيع الملائمة .

أ/٣- إعداد كشوف حصر وتحليل عنصر الأجور ، مع الفصل بين الأجور المنصرفة على المنتجات (الأجور المباشرة) . والأجور العامة والمنصرفة على مركز التكلفة بصفة عامة (الأجور غير المباشرة) .

أ/٤- تحميل الأجور غير المباشرة ، والمواد غير المباشرة على مراكز الإنتاج والخدمات .

أ/٥- تحميل إجمالى تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

بنسبة التكاليف المباشرة لكل مركز من مراكز الإنتاج .

أ/٦- احتساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز الإنتاج .

أ/٧- إعداد تقارير تكاليف المنتجات من واقع استفادة كل منتج من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

ولقد أردنا فى الجزء السابق من توضيح كيفية الاستفادة من تطبيق مفهوم "تكلفة الإنتاج" فى إعداد بيانات التكاليف وبيانات الحسابات المالية فى ذات الوقت - وفى ضوء نظام الاندماج ، أما تفاصيل نظام التكاليف فليس مجالها هذا المرجع - إنما يتم التعرض لها فى مرجع مستقل .

وينصب التركيز فى هذا الجزء على إجراءات استخراج رصيد حساب تكلفة الإنتاج (حـ/٣٦) فى ضوء النظام المحاسبى الموحد - وطبقاً للتعديلات الصادرة فى القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

٣/٨ الدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج :

يتكون الدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج (وكما هو موضح فى الصفحة التالية) من مجموعة متباينة من عناصر التكاليف .

وعلى الرغم من أن هذا التبويب أدخل لأول مرة التبويب الوظيفى لعناصر المصروفات فى الدليل المحاسبى - والذى لم يكن موجوداً من قبل فى الدليل المحاسبى القديم - إلا أنه سوف يؤدى إلى حدوث بعض الارتباك فى الإدارات المالية عندما نقوم بتحليل المصروفات النوعية (خامات وأجور ومصروفات) على وظائف الإنتاج والتسويق والأنشطة الإدارية والتمويلية ، وذلك بسبب تكرار استخدام نفس المسميات على الرغم من اختلاف الرمز الخاص بتلك الحسابات ، فعلى سبيل المثال نجد أن الدليل المحاسبى المعدل تضمن الحساب رقم (٣١١) تحت مسمى خامات ومدخلات إنتاج ضمن حساب خامات ومواد ووقود وقطع غيار (٣١) ، وفى نفس الوقت نجد أن نفس الحساب أعطى له رمز آخر وهو (٣٦١١) ضمن حساب خامات ومواد ووقود وقطع غيار (٣٦١) . والجدول التالى يوضح لنا هذا التداخل فى الدليل المحاسبى .

بيـــان	الرمز	الرمز
خامات ومواد ووقود وقطع غيار :	٣١	٣٦١
- خامات ومدخلات إنتاج .	٣١١	٣٦١١
- وقود وزيوت .	٣١٢	٣٦١٢
- قطع غيار ومهمات .	٣١٣	٣٦١٣
- مواد تعبئة وتغليف .	٣١٤	٣٦١٤
أجور :	٣٢	
- أجور نقدية .	٣٢١	٣٦٢
- مزايا عينية .	٣٢٢	٣٦٢١
- تأمينات اجتماعية .	٣٢٣	٣٦٢٢
مصروفات / تكاليف أخرى :	٣٣	٣٦٢٣
- خدمات مشتراة .	٣٣١	
	٣٣١١	٣٦٣
- مصروفات صيانة .	٣٣٢	٣٦٣١
-		
-		٣٦٣١١
-		
- إهلاك واستهلاك	٣٣٢	
-		٣٦٣٢
-		
-		

ومن أجل تجنب الارتباك الذى قد يحدث فى الإدارات المالية نتيجة لهذا التداخل نقترح إضافة مصطلح "إنتاجية" فى نهاية كل نوع من أنواع المصروفات المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية (مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية) ، وكذلك الحال بالنسبة لنشاط التسويق والأنشطة الإدارية والتمويلية وذلك كما يلى :

- خامات ومواد ووقود وقطع غيار إنتاجية ٣٦١
  - خامات ومدخلات إنتاج ٣٦١١
  - وقود وزيوت إنتاجية ٣٦١٢
  -
- مواد ووقود وقطع غيار تسويقية ٣٧١

-
-
-
- مواد ووقود وقطع غيار إدارية ٣٨١
-
-
-
-

٤/٨ المعالجة المحاسبية لعمليات حساب تكلفة الإنتاج :

تتم عملية تحديد تكلفة الإنتاج فى ضوء متطلبات النظام المحاسبى الموحد والتعديلات الصادرة بموجب القرار رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ بأسلوبين هما :

- أسلوب الجرد الدورى Periodic Method
- أسلوب الجرد المستمر Prepetual Method

وينبغى الإشارة إلى أن حساب تكلفة الإنتاج سوف يدرج فى الدليل المحاسبى فى حالة اتباع أسلوب الجرد الدورى ، أما عندما تتبع المنشأة الجرد المستمر فإن هذا الحساب لن يكون موجوداً فى الدليل المحاسبى وسوف يحل محله حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .

ونود أن نشير فى هذا المجال إلى أن شركات قطاع الأعمال العام تتبع طريقة الجرد الدورى .

وفيما يلى توضيح لكيفية إجراء المعالجة المحاسبية باستخدام كل من الأسلوبين المشار إليهما ، وذلك من خلال المثال التطبيقى التالى :

مثال تطبيقى :

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بإنجاز العمليات التالية خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

١- بلغت تكلفة المواد الخام المنصرفة من المخازن لمراكز الإنتاج ٣٨٠٠٠٠ جنيه ، وقطع الغيار والمواد المتنوعة لمراكز الخدمات الإنتاجية ٤٥٠٠٠ جنيه .

٢- بلغت قيمة الخدمات المشتراة بشيك على البنك ١٧٠٠٠ جنيه ، وقسط الإهلاك الصناعى عن الفترة ١٢٥٠٠ جنيه .

٣- بلغت الضرائب العقارية لمبانى الإنتاج والخدمات الإنتاجية ٧٢٠ جنيهاً وإيجارات الأراضى الصناعية ٣٢٠٠ جنيه .

٤- بلغت الضرائب غير المباشرة على النشاط الإنتاجى ٢٨٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١- إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة فيما يتعلق بعلاقتها بحساب تكلفة الإنتاج فقط ، والترحيل إلى حساب تكلفة الإنتاج وذلك طبقاً لطريقتى الجرد الدورى ، والجرد المستمر .

١- التسجيل المحاسبى طبقاً لطريقة الجرد الدورى :

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل
٣٨٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة الإنتاج	٣٦
	٣٨٠٠٠٠	حـ/ خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١
		إلى حـ/ خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣١١
		(مواد خام منصرفة إلى مراكز الإنتاج)	
٤٥٠٠٠		من حـ/ تكلفة الإنتاج	٣٦
		حـ/ خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١
	٤٥٠٠٠	إلى حـ/ خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣١١
		(قطع غيار منصرفة إلى مراكز الخدمات الإنتاجية)	
٦٧٢٠		من حـ/ تكلفة الإنتاج	٣٦
		٧٢٠ حـ/ ضرائب عقارية	٣٦٣٥
		٣٢٠٠ حـ/ إيجارات عقارات	٣٦٣٤
		٢٨٠٠ حـ/ ضرائب غير مباشرة	٣٦٣٦
		إلى مذكورين	
	٧٢٠	حـ/ ضرائب عقارية	٣٣٥
	٣٢٠٠	حـ/ إيجارات عقارات	٣٣٤
	٢٨٠٠	حـ/ ضرائب غير مباشرة	٣٣٦
		(قيد تحميل المصروفات الأخرى على النشاط)	

يلاحظ أن الحسابات المتعلقة بالمخزون من الإنتاج التام أول وآخر المدة سوف تقفل فى نهاية الفترة فى حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة بالإضافة إلى حـ/ تكلفة الإنتاج أيضاً .

٢- التسجيل المحاسبى طبقاً لطريقة الجرد المستمر :

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل
٣٨٠٠٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٦٢
	٣٨٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزن الخامات	١٦١١
		(إثبات المواد والخامات المنصرفة للتشغيل عن طريق زيادة مخزون الإنتاج غير التام)	
٤٥٠٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٦٢
	٤٥٠٠٠	إلى حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات	١٦١٣
		(تحميل المخزون من الإنتاج غير التام بقيمة قطع الغيار المنصرفة للتشغيل)	
		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٦٢
٦٧٢٠		إلى مذكورين	
	٧٢٠	حـ/ ضرائب عقارية	٣٣٥
	٣٢٠٠	حـ/ إيجارات عقارات	٣٣٤
	٢٨٠٠	حـ/ ضرائب غير مباشرة	٣٣٦
		(إثبات المصروفات الأخرى)	
٤٣١٧٢٠		من حـ/ مخزون إنتاج تام	١٦٣
	٤٣١٧٢٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٦٢
٤٣١٧٢٠		(إثبات تحويل الإنتاج غير التام إلى مخزن الإنتاج التام)*	
		من حـ/ تكلفة إنتاج الوحدات المباعة	٣٩١
	٤٣١٧٢٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام	١٦٣
		(إثبات تكلفة إنتاج الوحدات المباعة خصماً من مخزون الإنتاج التام)**	

* يتم إثبات هذا القيد عند وصول إشعار من إدارة الإنتاج يفيد إتمام الوحدات غير التامة وقد افترضنا فى هذا المثال أن كافة الوحدات غير التامة قد تم إتمامها خلال الفترة .

** يتم إثبات هذا القيد عند بيع المنتجات تامة الصنع إلى العملاء ، وقد افترضنا فى هذا المثال أنه قد تم بيع كافة الوحدات المنتجة الموجودة بمخزن الإنتاج التام خلال الفترة.

ملخص

* يشمل حساب تكلفة الإنتاج كافة عناصر التكاليف الخاصة بمراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وتشمل هذه العناصر ما يلى :
  - الخامات والمواد والوقود والقوى المحركة وقطع الغيار .
  - الأجور .
  - المصروفات .
* يتم التوجيه المحاسبى التحليلى لحساب تكلفة الإنتاج عن طريق إدارة التكاليف .
* يقفل حساب تكلفة الإنتاج فى نهاية الفترة فى حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .

أسئلة على الوحدة الدراسية الثامنة

س١: وضح المقصود بحساب تكلفة الإنتاج .

س٢: تتم الدورة المحاسبية لحساب تكلفة الإنتاج فى الشركات المختلفة عن طريق إدارة التكاليف وليس عن طريق إدارة الحسابات .

اشرح ذلك موضحا إجراءات الدورة المحاسبية لحساب تكلفة الإنتاج .

س٣: ارسم جدولا يوضح المكونات المختلفة للدليل المحاسبى لحساب تكلفة الإنتاج .

التطبيق الأول

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار المستخدمة فى النشاط الإنتاجى :

- خامات	٦٠٠
- وقود وزيوت	١٢٠
- قطع غيار ومهمات	٣٠
- مواد تعبئة وتغليف	٢٤
- كهرباء ومياه	١٨
- أدوات كتابية	٦

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل تكلفة الإنتاج بتكاليف الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار باستخدام طريقة الجرد الدورى .

التطبيق الثانى

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الأجور والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية .

١- الأجور :

أجور نقدية ٣٦٠ - مزايا عينية ٩٠ - تأمينات اجتماعية ٦٠ .

٢- المصروفات :

أ- خدمات مشتراة :

مصروفات صيانة ٢٤ - مصروفات تشغيل لدى الغير ١٢ .

ب- أبحاث وتجارب ٣٦ - مصروفات نقل ١٨ .

جـ- ضرائب عقارية ٣٦ .

د- ضرائب غير مباشرة على النشاط ٣٠ .

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل تكلفة الإنتاج بتكاليف الأجور والمصروفات التى تخص الأنشطة الإنتاجية علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الجرد الدورى .

الوحدة الدراسية التاسعة

المعالجة المحاسبية لعملية حساب التكاليف التسويقية (حـ/٣٧)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يذكر المقصود بحساب التكاليف التسويقية .

٢- يوضح كيفية تبويب حساب التكاليف التسويقية .

٣- يقوم بالمعالجة المحاسبية المتعلقة بحساب التكاليف التسويقية.

العناصر :

١/٩ مفهوم حساب التكاليف التسويقية .

٢/٩ تبويب حساب التكاليف التسويقية .

٣/٩ الإجراءات المحاسبية لحساب التكاليف التسويقية .

أهم المفاهيم :

حساب التكاليف التسويقية .

الوحدة الدراسية التاسعة
المعالجة المحاسبية لحساب
التكاليف التسويقية (حـ/٣٧)

١/٩ مفهوم حساب التكاليف التسويقية :

يشمل ذلك الحساب عناصر التكاليف الخاصة بوظيفة البيع والتوزيع – وتشمل تلك العناصر تكلفة المواد والوقود ، والأجور ، والتكاليف الأخرى .

٢/٩ تبويب حساب التكاليف التسويقية :

يعتبر الدليل المحاسبى الأسلوب الملائم لتبويب الحسابات المساعدة والفرعية لحساب التكاليف التسويقية ، ويظهر الدليل المحاسبى على الوجه التالى :

الدليل المحاسبى الرئيسى	الدليل المحاسبى المساعد	الدليل المحاسبى الفرعى	
٣٧			**التكاليف التسويقية**
	٣٧١		مواد ووقود وقطع غيار
		٣٧١١	.... مواد ....
		٣٧١٢	وقود وزيوت
		٣٧١٣	قطع غيار ومهمات
		٣٧١٤	مواد تعبئة وتغليف
		٣٧١٥	كهرباء ومياه
		٣٧١٦	أدوات كتابية
	٣٧٢		**أجور**
		٣٧٢١	أجور نقدية
		٣٧٢٢	تأمينات اجتماعية

الدليل المحاسبى الرئيسى	الدليل المحاسبى المساعد	الدليل المحاسبى الفرعى	
	٣٧٣		**تكاليف أخرى :**
		٣٧٣١	خدمات مشتراة
		٣٧٣١١	تكاليف صيانة
		٣٧٣١٢	....
		٣٧٣١٣	تكاليف أبحاث
		٣٧٣١٤	تكاليف دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة .
		٣٧٣١٥	تكاليف نقل وانتقالات واتصالات
		٣٧٣١٦	إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)
		٣٧٣١٧	....
		٣٧٣١٨	تكاليف خدمية أخرى
		٣٧٣٢	الإهلاك والاستهلاك
		٣٧٣٣	....
		٣٧٣٤	إيجارات عقارات (أراضٍ ومبانٍ)
		٣٧٣٥	ضرائب عقارية
		٣٧٣٦	ضرائب غير مباشرة على النشاط
		٣٧٣٧	هدايا وعينات
		٣٧٣٨	تالف إنتاج تام بضائع مشتراه فى مرحلة البيع

٣/٩ المعالجة المحاسبية لحساب التكاليف التسويقية :

يتم تحميل حـ/٣٧ (التكاليف التسويقية) بكافة عناصر التكاليف الخاصة بإنجاز وظيفتى البيع والتوزيع - وهى المواد والوقود (مواد التعبئة والتغليف - البنزين والغاز الطبيعى لسيارات نقل الإنتاج التام إلى العملاء - وغيرها من عناصر المواد المرتبطة بوظيفة ترويج وبيع وتوزيع منتجات الشركة) .

كذلك يتم تحميل ذلك الحساب بتكلفة التالف من الإنتاج الذى يتم فى مرحلة البيع وتقتضيه طبيعة السلعة كما هو الحال بالنسبة للمحاصيل الزراعية .

ويتم إقفال التكاليف التسويقية فى نهاية الفترة فى حساب المتاجرة .

مثال تطبيقى :

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بإنجاز العمليات وذلك خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٣/١٢/٣١ :

١- تم سداد مصروفات دعاية وإعلان قيمتها ١٢٥٠٠ جنيه وذلك لترويج منتج جديد أدخلته الشركة على مجموعة منتجاتها .

٢- بلغت تكلفة مواد تعبئة وتغليف المنتجات المنصرفة من المخازن للإنتاج ٢٤٢٠٠ جنيه .

٣- وردت فاتورة الكهرباء عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠٣/١٢/٣١ الخاصة بمعارض البيع التابعة للشركة وبلغت قيمتها ٢٨٠٠ جنيه .

٤- بلغت تكاليف نقل البضائع من مخازن الشركة إلى مخازن العملاء ١٤٥٠جنيها ، كما بلغت مصروفات انتقالات موظفى إدارة المبيعات ٣٨٠ جنيهاً .

٥- قامت الشركة بإجراء دراسة تسويقية لزيادة حجم المبيعات عن طريق أحد المكاتب الاستشارية - وبلغت تكلفة إنجاز هذه الدراسة ١٢٥٠٠ جنيه وتم سداد القيمة بشيك بعد خصم ١٥٪ ضريبة مهن حرة .

٦- بلغ قسط إهلاك أثاث إدارة المبيعات ومعارض البيع ١٣٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة وكذا قيود تحميل أنشطة التسويق بعناصر المصروفات الخاصة بها .

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
١٢٥٠٠		من حـ/ مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال	٣٣١٤
	١٢٥٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(سداد مصروفات دعاية وإعلان ونشر بشيك)	
٢٤٢٠٠		من حـ/ مواد تعبئة وتغليف	٣١٤
	٢٤٢٠٠	إلى حـ/ مخزون مواد التعبئة والتغليف	١٦١٤
		(مواد التعبئة والتغليف المنصرفة من المخازن)	
٢٨٠٠		من حـ/ كهرباء ومياه	٣١٥
	٢٨٠٠	إلى حـ/ موردين	٢٨١
		(إثبات فواتير الكهرباء عن الفترة)	
١٨٣٠		من حـ/ مصروفات نقل وانتقالات واتصالات	٣٣١٢
	١٨٣٠	إلى حـ/ موردين	٢٨١
		(مصروفات نقل البضائع وانتقالات العاملين)	
١٢٥٠٠		من حـ/ مصاريف أبحاث وتجارب	٣٣١٣
		إلى مذكورين	
	١٨٧٥	حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ مصلحة الضرائب	٢٨٤٣
	١٠٦٢٥	حـ/ الموردين	٢٨١
		(تسجيل أتعاب الدراسة التسويقية للشركة)	
		من مذكورين	
١٨٧٥		حـ/ حسابات دائنة للمصالح والهيئات	٢٨٤
		حـ/ مصلحة الضرائب	٢٨٤٣
١٠٦٢٥		حـ/ الموردين	٢٨١
	١٢٥٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(سداد قيمة ضرائب المهن الحرة المحجوزة من المنبع ومستحقات المكتب الاستشارى)	

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــــان	الدليل الموحد
١٣٠٠		من حـ/ الإهلاك والاستهلاك	٣٣٢
	١٣٠٠	إلى حـ/ مخصصات إهلاك	٢٦١
		حـ/ مخصص إهلاك أثاث	٢٦١١
		(قسط إهلاك الأثاث)	
٥٥١٣٠		من حـ/ التكاليف التسويقية	٣٧
		٢٤٢٠٠ حـ/ مواد تعبئة وتغليف	٣٧١٤
		٢٨٠٠ حـ/ كهرباء ومياه	٣٧١٥
		١٨٣٠حـ/ تكاليف نقل وانتقالات	٣٧٣١٥
		١٢٥٠٠ حـ/ تكاليف دعاية	٣٧٣١٤
		١٢٥٠٠ حـ/ تكاليف أبحاث وتجارب	٣٧٣١٣
		١٣٠٠ حـ/ الإهلاك والاستهلاك	٣٧٣٢
		إلى مذكورين	
	٢٤٢٠٠	حـ/ مواد تعبئة	٣١٤
	٢٨٠٠	حـ/ كهرباء ومياه	٣١٥
	١٨٣٠	حـ/ م.نقل وانتقالات	٣٣١٢
	١٢٥٠٠	حـ/ مصاريف أبحاث	٣٣١٣
	١٢٥٠٠	حـ/ م. دعاية	٣٣١٤
	١٣٠٠	حـ/ إهلاك واستهلاك	٣٣٢
		(تحميل عناصر التكاليف التسويقية)	

ملخص

* يشمل حساب التكاليف التسويقية عناصر التكاليف الخاصة بوظيفة البيع والتوزيع، وتشمل تلك العناصر ما يلى :
  - تكلفة المواد والوقود وقطع الغيار .
  - الأجور .
  - المصروفات .
* يحمل حساب التكاليف التسويقية بالإضافة إلى ذلك بتكلفة التالف من الإنتاج الذى يتم فى مرحلة البيع وتقتضيه طبيعة السلعة كما هو الحال بالنسبة للمحاصيل الزراعية .
* يتم إقفال حساب التكاليف التسويقية فى نهاية الفترة فى حساب المتاجرة .

أسئلة على الوحدة الدراسية التاسعة

التطبيق الأول

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار المستخدمة فى النشاط التسويقى :

- خامات ٣٠٠
- وقود وزيوت ٦٠
- قطع غيار ومهمات ١٥
- مواد تعبئة وتغليف ١٢
- كهرباء ومياه ٩
- أدوات كتابية ٣

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل النشاط التسويقى بتكاليف الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار .

التطبيق الثانى

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الأجور والمصروفات المتعلقة بالأنشطة التسويقية :

١- الأجور :

أجور نقدية ١٨٠ - مزايا عينية ٤٥ - تأمينات اجتماعية ٣٠ .

٢- المصروفات :

أ- خدمات مشتراة :

مصروفات صيانة ١٢ - مصروفات تشغيل لدى الغير ٦ .

ب- أبحاث وتجارب ١٨ - مصروفات نقل ٩ .

جـ- ضرائب عقارية ١٨ .

د- ضرائب غير مباشرة على النشاط ١٥ .

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل النشاط التسويقى بتكاليف الأجور والمصروفات التى تخص الأنشطة التسويقية .

الوحدة الدراسية العاشرة
المعالجة المحاسبية لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية (حـ/٣٨)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يصف حساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

٢- يحدد محتويات الدليل المحاسبى لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

٣- يجرى التسويات المحاسبية المتعلقة بحساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

العناصر :

١/١٠ وصف حساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

٢/١٠ الدليل المحاسبى لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

٣/١٠ المعالجة المحاسبية لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

أهم المفاهيم :

حساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

الوحدة الدراسية العاشرة
المعالجة المحاسبية لحساب
المصروفات الإدارية والتمويلية (حـ/٣٨)

١٠/١ وصف حساب المصروفات الإدارية والتمويلية :

يتم تحميل ذلك الحساب بعناصر المصروفات التى تنتمى إلى الوظائف الإدارية من مواد ووقود وقطع غيار ، وتكاليف أخرى .

١٠/٢ الدليل المحاسبى لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية :

يتكون ذلك الدليل من حسابات المصروفات النوعية الآتية :

الدليل المحاسبى الرئيسى	الحسابات المساعدة	الحسابات الفرعية	
٣٨			**المصروفات الإدارية والتمويلية**
	٣٨١		**مواد ووقود وقطع غيار**
		٣٨١١	....
		٣٨١٢	وقود وزيوت
		٣٨١٣	قطع غيار ومهمات
		٣٨١٤	....
		٣٨١٥	كهرباء ومياه
		٣٨١٦	أدوات كتابية
	٣٨٢		**أجور**
		٣٨٢١	أجور نقدية
		٣٨٢٢	مزايا عينية
		٣٨٢٣	تأمينات اجتماعية
	٣٨٣		**مصروفات أخرى**

الدليل المحاسبى الرئيسى	الدليل المحاسبى المساعد	الدليل المحاسبى الفرعى	
		٣٨٣١	خدمات مشتراة
		٣٨٣١١	مصروفات صيانة
		٣٨٣١٢	....
		٣٨٣١٣	....
		٣٨٣١٤	مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال
		٣٨٣١٥	مصروفات نقل وانتقال واتصالات.
		٣٨٣١٦	إيجار أصول ثابتة بخلاف العقارات.
		٣٨٣١٧	خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات .
		٣٨٣١٨	مصروفات خدمية أخرى
		٣٨٣٢	الإهلاك والاستهلاك
		٣٨٣٣	فوائد
		٣٨٣٤	إيجار عقارات
		٣٨٣٥	ضرائب عقارية
		٣٨٣٦	ضرائب غير مباشرة على النشاط

٣/١٠ المعالجة المحاسبية لحساب المصروفات الإدارية والتمويلية:

تعتبر مرحلة التحميل الخاصة بالعناصر النوعية لحسابات المصروفات بأنواعها المختلفة على الوظائف الإدارية والتمويلية هى المرحلة التى يتم فيها إنشاء حساب المصروفات الإدارية والتمويلية (حـ/٣٨) . وتمر الإجراءات

المحاسبية بذلك الحساب الرئيسى بما يلى :

(أ) يتم تحميل العناصر النوعية على حسابات الدليل المحاسبى للمصروفات، وذلك سواء فى مرحلة سداد النفقة أو فى مرحلة استحقاقها .

(ب) يتم إقفال الحسابات النوعية فى الحساب الوظيفى للمصروفات الإدارية والتمويلية (حـ/٣٨) . ويوضح المثال التالى قيود اليومية الخاصة بحساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

مثال تطبيقى :

تتكون إحدى شركات قطاع الأعمال العام من قطاعات الإنتاج والتسويق ، وإدارة الموارد البشرية ، والمشتريات والمخازن ، والحسابات المالية والتكاليف والموازنات – والآتى بيان بالعمليات التى تمت بالشركة خلال شهر نوفمبر ٢٠٠١ :

١- يتم صرف أدوات كتابية من المخازن لقطاع الإنتاج بمبلغ ٨٥٠ جنيهاً، ولقطاع التسويق بمبلغ ٢٤٠ جنيهاً، ولإدارة الموارد البشرية بمبلغ ١٢٠ جنيهاً، ولقطاع الحسابات المالية بمبلغ ٤٣٠ جنيهاً، ولإدارة التكاليف بمبلغ ١٨٠ جنيهاً، ولإدارة التكاليف والموازنات بمبلغ ٢٣٠ جنيهاً .

٢- بلغت قيمة الكهرباء التى تخص الإدارات العامة ٤٢٠ جنيهاً ، ووردت فاتورة تزويد سيارات القطاعات الإدارية بالوقود وقيمتها ٢٥٦ جنيهاً تم سدادها نقداً.

فالمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية

دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٢٠٥٠	٢٠٥٠	من حـ/ أدوات كتابية إلى حـ/ مخزون حـ/ مخزون أدوات كتابية (قيمة الأدوات الكتابية المنصرفة من المخازن)	٣١٦ ١٦ ١٦١٧

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	بيـــــان	الدليل الموحد
٩٦٠		من حـ/ المصروفات الإدارية والتمويلية	٣٨
		حـ/ أدوات كتابية	٣٨١٦
	٩٦٠	إلى حـ/ أدوات كتابية	٣١٦
		(تحميل تكلفة الأدوات الكتابية على وظائف الإدارة)	
٤٢٠		من حـ/ كهرباء ومياه	٣١٥
	٤٢٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		حـ/ نقدية لدى البنك	١٩١
		(إثبات سداد مصروفات الكهرباء)	
٤٢٠		من حـ/ المصروفات الإدارية والتمويلية	٣٨
		حـ/ كهرباء ومياه	٣٨١٥
	٤٢٠	إلى حـ/ كهرباء ومياه	٣١٥
		(تحميل مصروفات الكهرباء والمياه على وظائف الإدارة)	
٢٥٦		من حـ/ وقود وزيوت	٣١٢
	٢٥٦	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(سداد مصروفات الوقود)	
٢٥٦		من حـ/ المصروفات الإدارية والتمويلية	٣٨
		حـ/ وقود وزيوت	٣٨١٢
	٢٥٦	إلى حـ/ وقود وزيوت	
		(تحميل وظائف الإدارة العامة بمصروفات الوقود)	

ملخص

* يتم تحميل حساب المصروفات الإدارية والتمويلية بعناصر المصروفات التى تنتمى إلى الوظائف الإدارية من مواد وقطع غيار وأجور وتكاليف أخرى .

* تعتبر مرحلة التحميل الخاصة بالعناصر النوعية لحسابات المصروفات بأنواعها المختلفة على الوظائف الإدارية والتمويلية هى المرحلة التى يتم فيها إنشاء حساب المصروفات الإدارية والتمويلية .

* يتم إقفال حساب المصروفات الإدارية والتمويلية فى نهاية الفترة فى حساب الأرباح والخسائر .

أسئلة على الوحدة الدراسية العاشرة

التطبيق الأول

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار المستخدمة فى النشاط الإدارى والتمويلى :

- خامات ٢٠٠
- وقود وزيوت ٤٠
- قطع غيار ومهمات ١٠
- مواد تعبئة وتغليف ٨
- كهرباء ومياه ٦
- أدوات كتابية ٢

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل النشاط الإدارى والتمويلى بتكاليف الخامات والمواد والوقود وقطع الغيار .

التطبيق الثانى

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إدارة التكاليف بإحدى شركات قطاع الأعمال عن الأجور والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الإدارية والتمويلية :

١- الأجور :

أجور نقدية ١٢٠ – مزايا عينية ٣٠ – تأمينات اجتماعية ٢٠ .

٢- المصروفات :

أ- خدمات مشتراة :

مصروفات صيانة ٨ - مصروفات تشغيل لدى الغير ٤ .

ب- أبحاث وتجارب ١٢ - مصروفات نقل ٦ .

جـ- ضرائب عقارية ١٢ .

د- ضرائب غير مباشرة على النشاط ١٠ .

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحميل النشاط الإدارى والتمويلى بتكاليف الأجور والمصروفات التى تخص الأنشطة الإدارية والتمويلية .

الوحدة الدراسية الحادية عشرة
التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد المقصود بالإيرادات .

٢- يذكر التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات وفقا للدليل المحاسبى الصادر بالقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

٣- يميز بين أنواع الإيرادات المختلفة التى يمكن أن تحققها شركات قطاع الأعمال العام.

العناصر :

١/١١ مفهوم الإيرادات.

٢/١١ التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات.

أهم المفاهيم :

الإيرادات .

الوحدة الدراسية الحادية عشرة
التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات

١١/١ مفهوم الإيرادات:

يقصد بالإيرادات المبالغ التى تستحق للمنشأة خلال الفترة المالية نتيجة لمزاولة نشاطها الرئيسى، وأية أنشطة أخرى فرعية . وعلى ذلك تتكون الإيرادات من قيمة مبيعات السلع والخدمات التى تقدمها الشركة، كما تشمل أيضا قيمة المقاولات التى تنفذها شركات المقاولات، كما تشمل كذلك أية أرباح عرضية أخرى مثل أرباح بيع الأصول الثابتة، والفوائد والإيرادات الناتجة عن الاستثمارات المالية، وغيرها.

ويتم الاعتراف بالإيراد وتسجيله فى الدفاتر والسجلات المحاسبية اعتماداً على القواعد الواردة بمعيار المحاسبة الخاص بالاعتراف بالإيراد والذى يتحقق الإيراد فى ضوئه بناء على واقعة البيع للسلعة أو أداء الخدمة.

١١/٢ التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات:

وفقاً للدليل المحاسبى الصادر بالقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ تبوب الإيرادات على النحو التالى:

٤١- إيرادات النشاط:

يقصد بإيرادات النشاط تلك الإيرادات المتولدة من مزاولة المنشأة لأنشطتها الرئيسية.

ويراعى أن تطبق بشأن هذه الإيرادات ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالإيراد.

ويتضمن هذا الحساب العام الحسابات المساعدة والفرعية التالية:

٤١١- إجمالى مبيعات إنتاج تام:

يقصد بالإنتاج التام ما تنتجه المنشأة من منتجات نهائية، وكذلك يعتبر

إنتاجاً تاماً المنتجات غير النهائية التى أجريت عليها عمليات تشغيل معينة جعلتها قابلة للبيع بحالتها كما يمكن أن تجرى المنشأة عمليات أخرى عليها لتحويلها إلى منتج نهائى، ويختلف مفهوم مبيعات الإنتاج التام تبعاً لاختلاف نوع النشاط وذلك على النحو التالى:

بالنسبة لنشاط الصناعة : يتمثل فى قيمة المبيعات من السلع المصنعة بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

بالنسبة لنشاط المقاولات : يتمثل فى قيمة الأعمال التامة المعتمدة التى تم تنفيذها لحساب الغير. ويراعى عند إثبات الإيرادات المتولدة عن هذه الأعمال تطبيق ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بعقود الإنشاء .

بالنسبة لأنشطة الإسكان والتعمير واستصلاح واستزراع الأراضى: تتحدد الواقعة المنشئة للبيع الخاصة بتلك المشروعات بالتعاقد على بيعها مع صلاحيتها للتسليم طبقاً لشروط التعاقد (سواء أكانت هذه المشروعات قد تم تنفيذها كلياً أم جزئياً).

ويتمثل إجمالى مبيعات الإنتاج التام من هذه المشروعات فى قيمة مبيعات الأراضى المستصلحة والمستزرعة والأراضى المخصصة للتعمير والإسكان والعقارات المعدة للإسكان.

بالنسبة لنشاط الزراعة : يتمثل فى قيمة مبيعات المحاصيل المنتجة.

البيع بالتقسيط:

يراعى فى حالة بيع الإنتاج التام بالتقسيط أن يدرج فى الحساب (٤١١) ثمن البيع النقدى وكذا نصيب الأقساط المستحقة السداد من أرباح التقسيط (الفرق بين سعر البيع بالتقسيط وسعر البيع النقدى)، مع تأجيل الاعتراف بنصيب الأقساط التى لم تستحق بعد من هذه الأرباح وإظهاره كأرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعواماً لاحقة) حساب (٢٨٨).

٤١١١- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٢- مرتجعات مبيعات... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المرتجعات من مبيعات العام، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٣- خصم مسموح به... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الممنوح للعملاء من خصم نقدى على المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٤- مسموحات مبيعات... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة للعملاء نظير ما يعترى هذا الإنتاج من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفات، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢- إجمالى مبيعات بضائع مشتراة :

يتمثل فى قيمة المبيعات من البضائع - التى تشترى بغرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون إجراء عمليات صناعية عليها - بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

ويراعى فى حالة بيع هذه البضائع بالتقسيط تطبيق ما ورد بشرح حساب إجمالى مبيعات إنتاج تام (حـ/ ٤١١).

٤١٢١- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة... (مدين):

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٢- مرتجعات مبيعات... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المرتجعات من مبيعات العام، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٣- خصم مسموح به... (مدين):

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الممنوح لعملاء من خصم نقدى على المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٤- مسموحات مبيعات... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة للعملاء نظير ما يعترى هذه البضائع من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفات، ويقفل هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٣- أرباح مبيعات تقسيط تخص العام:

يجعل هذا الحساب دائناً بما يتحقق خلال العام من أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة تخص الإنتاج التام أو البضائع المشتراة، مقابل جعل حساب أرباح مبيعات تقسيط تخص أعواماً لاحقة (حـ/٢٨٨) مديناً بذات القيمة. ويراعى فصل أرباح مبيعات التقسيط المحققة التى تخص كلاً من الإنتاج التام والبضائع فى حساب فرعى مستقل.

٤١٤- خدمات مباعة :

تتمثل فى إجمالى الإيرادات (ثمن بيع الخدمة) التى تحققت من مباشرة النشاط الخدمى مثل نشاط الفنادق، المطاعم ، المسارح ودور العرض، النقل والمواصلات، التخزين، النشر والإعلان، والاستشارات... إلخ.

٤١٥- إيرادات تشغيل للغير:

تتمثل فى قيمة التشغيلات التى تتم لحساب الغير على مواد أو منتجات لا تملكها المنشأة.

٤١٦- عائد عقود تأجير تمويلى:

يجعل هذا الحساب دائناً بما يتحقق خلال العام من عائد مؤجل خاص بعقود التأجير التمويلى مقابل تخفيض قيمة عائد عقود تأجير تمويلى يخص أعواماً لاحقة المدرج ضمن حساب - حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩) بذات القيمة.

٤١٧- إيرادات النشاط الأخرى:

تتمثل فى إيرادات النشاط بخلاف المدرجة فى الحسابات السابقة، ومن أمثلة هذه الإيرادات ما يلى:-

- الإيرادات التأمينية التى تحققها الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى من اشتراكات تأمينية وعائد الاستثمارات وموارد الرعاية الاجتماعية.
- مقابل حق الانتفاع السنوى بالأراضى المقام عليها الوحدات السكنية أو الإدارية التى تقوم بتنفيذها مشروعات الإسكان والتعمير ويتم بيعها دون بيع هذه الأراضى.
- الفوائد التى يحققها قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله.
- عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليها الشركة القابضة نتيجة مساهمتها فى رؤوس أموال الشركات التابعة لها، ويراعى إدراج هذا الإيراد بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة - إن وجدت).

٤٢- منح وإعانات:

يدرج فى هذا الحساب نصيب الفترة المالية من المنح الحكومية والإعانات من الغير التى تحصل عليها المنشأة عيناً أو نقداً وترتبط بتكاليف إيرادات النشاط ويخرج عن نطاق هذا الحساب المنح والإعانات التى تحصل عليها المنشأة مقابل خسائر تحملتها أو نفقات لا تدخل ضمن تكاليف إيرادات النشاط. ويراعى أن يطبق بشأن هذه المنح ما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن المنح

الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى شرح هذا الحساب.

٤٣- إيرادات استثمارات وفوائد:

تتمثل فى إيرادات الاستثمارات والفوائد التى تحصل عليها المنشأة من الغير، ويراعى إدراج هذه الإيرادات بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة - إن وجدت).

٤٣١- إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة:

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه الشركة من الشركة القابضة.

٤٣٢- إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة:

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه الشركات الشقيقة.

٤٣٣- إيرادات استثمارات مالية أخرى:

تتمثل فى عائد استثمارات فى أسهم الذى تحصل عليه المنشأة من جهات أخرى بخلاف الشركة القابضة والشركات التابعة والشقيقة، وكذا فوائد السندات، وعائد أذون الخزانة، وشهادات ووثائق الاستثمار، وأية إيرادات من استثمارات مالية أخرى.

٤٣٤- فوائد قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة:

تتمثل فى الفوائد التى تحصل عليها الشركة من إقراض أموالها للشركة القابضة أو الشركات التابعة والشقيقة، ويراعى فصل كل من هذه الفوائد فى حساب فرعى مستقل.

٤٣٥- فوائد دائنة أخرى:

تتضمن الفوائد على حسابات العملاء والحسابات الجارية والودائع بالبنوك والفوائد على القروض الممنوحة من المنشأة للغير، وذلك فيما عدا فوائد الإقراض الممنوح للشركة القابضة أو للشركات التابعة أو الشقيقة، والفوائد التى يحققها

قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله، وكذا إيرادات الفوائد على الإقراض والودائع والمبالغ المحولة للاستثمار التى تتحقق من استثمار أموال الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى(١).

٤٤- إيرادات وأرباح أخرى:

٤٤١- مخصصات انتفى الغرض منها:

تتمثل فى مقدار الزيادة فى رصيد المخصصات (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون) عن القدر الواجب تكوينه فى نهاية الفترة المالية ، والتى ترد إلى الإيرادات .

٤٤٢- ديون سبق إعدامها:

تتمثل فيما يسترد من ديون سبق إعدامها فى فترات مالية سابقة.

٤٤٣- أرباح بيع أوراق مالية:

هى الأرباح الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأكثر من تكلفتها.

٤٤٤- إيرادات وأرباح متنوعة:

٤٤٤١- أرباح بيع مخلفات:

هى الأرباح الناتجة عن بيع المخلفات بأكثر من قيمتها التقديرية.

٤٤٤٢- أرباح بيع خامات ومواد وقطع غيار:

هى الأرباح الناتجة عن بيع الخامات والمواد وقطع الغيار بأكثر من تكلفتها.

٤٤٤٣- تعويضات وغرامات:

تتمثل فى صافى ما يستحق للمنشأة من تعويضات وغرامات من الغير.

٤٤٤٤- عمولات:

تتمثل فى قيمة العمولات المستحقة للمنشأة من الغير والتى لا ترتبط

---

(١) تدرج فى حـ/ إيرادات النشاط الأخرى (حـ/٤١٧) كما سبق الإشارة لذلك .

بمزاولة أنشطتها الرئيسية، ومن ثم يخرج عن نطاق هذه العمولات العمولة التى يحصل عليها وكلاء البيع والتوزيع وما شابهها من عمولات.

٤٤٤٥- إيجارات دائنة:

تتمثل فى الإيجارات المستحقة للمنشأة من الغير نظير تأجير عقارات أو أية أصول ثابتة أخرى تمتلكها المنشأة ولا تستخدمها فى عمليات الإنتاج، ويخرج عن نطاق هذه الإيجارات الإيجار الذى تحصل عليه المنشآت التى يتمثل نشاطها الرئيسى فى تأجير الأصول.

٤٤٥- أرباح فروق العملة:

يقفل فى هذا الحساب الرصيد الدائن لحساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية فى تاريخ إعداد القوائم المالية والذى يفتح ضمن حساب - حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩) وترحل إليه الفروق التى تنشأ بين سعر العملة فى تاريخ الاستخدام وسعرها فى تاريخ الحصول عليها، وكذا الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الأرصدة من الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية (سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل) فى تاريخ انتهاء الفترة المالية.

٤٤٦- إيرادات سنوات سابقة:

تتمثل فى الإيرادات التى تحققت خلال العام وهى تخص سنوات مالية سابقة ولم يسبق حسابها فى تلك السنوات.

٤٤٧- أرباح رأسمالية:

هى الأرباح الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأكثر من قيمته الدفترية.

٤٤٨- إيرادات وأرباح غير عادية:

هى الإيرادات والأرباح الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دورية أو منتظمة.

ملخص

(*) الإيرادات هى المبالغ التى تستحق للمنشأة خلال الفترة المالية نتيجة لمزاولة نشاطها الرئيسى ، وأية أنشطة أخرى فرعية .

(*) يتم الاعتراف بالإيراد وتسجيله فى الدفاتر والسجلات المحاسبية عندما تتم واقعة البيع للسلعة أو أداء الخدمة .

(*) تبويب الإيرادات وفقاً للدليل المحاسبى الصادر بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ وفقاً للحسابات الرئيسية التالية :

ح/٤١ إيرادات النشاط .

ح/٤٢ منح وإعانات .

ح/٤٣ إيرادات استثمارات وفوائد .

ح/٤٤ إيرادات وأرباح أخرى .

أســئلة على الوحدة الدراسية الحادية عشرة

اكتب مذكرات مختصرة فى الموضوعات الآتية :

١- مفهوم الإيراد وفقاً للنظام المحاسبى الموحد ، ومعايير الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

٢- التبويب المحاسبى لعناصر الإيرادات وفقاً للدليل المحاسبى الصادر بالقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ مبيناً الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية .

الوحدة الدراسية الثانية عشرة

التسجيل المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإيرادات

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يوضح كيفية التسجيل المحاسبى للإيرادات المختلفة بدفترى اليومية والأستاذ .

٢- يسجل إيرادات النشاط بالدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة .

٣- يسجل الإيرادت الأخرى بالدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة .

العناصر :

١/١٢ مقدمة عن التسجيل المحاسبى للإيرادات.

٢/١٢ التسجيل المحاسبى لإيرادات النشاط.

٣/١٢ التسجيل المحاسبى للإيردات الأخرى.

أهم المفاهيم :

١- إيرادات النشاط .

٢- الإيرادات الأخرى .

الوحدة الدراسية الثانية عشرة

التسجيل المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإيرادات

١/١٢ مقدمة عن التسجيل المحاسبى للإيرادات :

تقوم شركات قطاع الأعمال العام بتسجيل عملياتها المتعلقة بالإيرادات فى دفتر أو دفاتر اليومية الخاصة بها وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها فى هذا الشأن. حيث يتم تسجيل العمليات مباشرة فى الحسابات المختصة، دون الالتزام بتسجيل استحقاق العملية أولاً، ثم إثبات تحصيل قيمتها ثانياً حتى ولو كانت العملية قد تمت نقداً كما هو الحال فى القواعد السابقة التى كانت تطبق فيما سبق. وهذا يعنى أنه لو كانت عملية الإيراد قد تمت نقداً يتم تسجيلها فى حـ/ النقدية بالبنوك والصندوق مباشرة دون الالتزام بإثبات استحقاقها أولاً ثم التحصيل ثانياً. أما إذا تم التعامل بالآجل كما هو الحال فى المبيعات الآجلة يتم إثبات استحقاق القيمة أولاً (إثبات مديونية العميل) ثم إثبات تحصيل القيمة واستلام النقدية أو الشيكات المسحوبة لصالح الشركة.

٢/١٢ التسجيل المحاسبى لإيرادات النشاط:

للتعرف على كيفية تسجيل إيرادات النشاط فى دفاتر وسجلات الشركة يمكن إيضاح ذلك من خلال المثالين التاليين:

مثال تطبيقى رقم (١) :

بفرض أن العمليات التالية قد تمت فى إحدى شركات قطاع الأعمال العام خلال شهر يناير ٢٠٠٣:

١- فى ٢٠٠٣/١/١ باعت الشركة بضاعة على الحساب لأحد عملاء القطاع الخاص بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشترى، وقد بلغت قيمة ضريبة المبيعات المستحقة على هذه السلع ٢٨٠٠٠ جنيه، وقد بلغت مصاريف النقل التى تم سدادها نقداً ٥٠٠ جنيه .

٢- فى ١/٥ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع وقد تم تحصيل القيمة نقداً، وبلغت مصاريف النقل التى دفعها المشترى ٦٠٠ جنيه.

٣- قامت الشركة فى ١/١٠ ببيع بضاعة على الحساب بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه تسلم مخازن البائع، وقامت الشركة بنقل البضاعة بسياراتها إلى مخازن المشترى مقابل مبلغ ١٠٠٠ جنيه.

٤- فى ٢٠٠٣/١/١٥ رد للشركة إنتاج تام قيمته ٥٠٠٠ج سبق بيعه خلال الشهر لإحدى شركات القطاع العام، كما رد إنتاج قيمته ٤٠٠٠ جنيه من مبيعات العام الماضى.

٥- فى ٢٠٠٣/١/٢٠ حصلت الشركة بشيك ٤٨٠٠٠ سداداً للمستحق على أحد العملاء ، وذلك بعد حصول العميل على خصم ٢٠٠٠ جنيه وفقاً لشروط الدفع.

٦- فى ٢٠٠٣/١/٢٨ حصلت الشركة بشيك مبلغ ٢٩٧٠ج سداداً للمستحق على إحدى (المصالح الحكومية) بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة التى بلغت ٣٠ جنيهاً .

والمطلوب : إثبات العمليات السابقة بدفتر اليومية.

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
٣٠٨٠٠٠	٣٠٨٠٠٠	من حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	١٧
		حـ/ عملاء	١٧١
		إلى مذكورين	
	٢٨٠٠٠٠	حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	٤١١
	٢٨٠٠٠	حـ/ مصلحة الضرائب على المبيعات	٢٨٤٢
		(بيع بضاعة بالأجل)	

دفتر اليومية

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
٥٠٠		من حـ/ مصروفات نقل وانتقالات	٣٣١٥
	٥٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنوك بالصندوق	١٩
		(سداد مصروفات نقل البضاعة تسليمه محل المشترى)	
١٢٠٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	٤١١
		(إثبات مبيعات نقدية)	
١٦١٠٠٠		من حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	١٧
		١٦١٠٠٠ حـ/ عملاء	١٧١
		إلى مذكورين	
	١٦٠٠٠٠	حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	٤١١
	١٠٠٠	حـ/ خدمات مباعة	٤١٤
		(مبيعات آجلة وإيرادات نقل بضائع)	
		من مذكورين	
٥٠٠٠		من حـ/ مرتجعات مبيعات	٤١١٢
٤٠٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات	
	٩٠٠٠	إلى حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	١٧
		٩٠٠٠ حـ/ العملاء	١٧١
		(مردودات مبيعات من مبيعات السنة المالية الحالية)	

(تابع) دفتر اليومية :

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
٤٨٠٠٠ ٢٠٠٠	٥٠٠٠٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق حـ/ خصم مسموح به إلى حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة ٥٠٠٠٠ حـ/ عملاء (تحصيل مديونية على شركة قطاع عام)	١٩
٢٩٧٠ ٣٠	٣٠٠٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق حـ/ ضرائب غير مباشرة على النشاط إلى حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة حـ/ عملاء (تحصيل المستحق على مصلحة .... بعد خصم رسوم الدمغة)	١٩ ٣٣٦

مثال تطبيقى رقم (٢) :

فيما يلى العمليات التى تم إنجازها بإحدى شركات المقاولات والإسكان وذلك عن النصف الأول من السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٢:

١- بلغ إجمالى قيمة المستخلصات الجارية لعمليات المقاولات التى تقوم بتنفيذها بمدينة القاهرة الجديدة ١٩٥٠٠٠٠ جنيه، وقامت الجهات المسندة لهذه العمليات بسداد مبلغ ١٣٨٠٠٠٠ جنيه بشيكات تم إيداعها حساب جارى البنك بعد خصم عمولة تحصيل قيمتها ٤٨٠٠ جنيه.

٢- قامت الشركة باستكمال وحدات سكنية قيمتها السوقية ١٤٦٠٠٠٠٠ جنيه، وتعاقدت الشركة على وحدات منها بقيمة بيعية ٦٩٠٠٠٠٠ جنيه وتسلمت القيمة نقداً بعد السماح بخصم نقدى ٥٪، وقامت الشركة ببيع باقى الوحدات بالتقسيط على أن تضاف أرباح تقسيط بمعدل ١٢٪، ولقد استحق كل من القسطين الأول والثانى من إجمالى عدد الأقساط والتى تبلغ ٦٠ قسطاً. وبلغت الدفعة المقدمة نقداً ٢٠٪ من قيمة الوحدات المباعة بالتقسيط.

٣- تعاقد الشركة على تنفيذ برج إدارى لإحدى المصالح الحكومية، بقيمة إجمالى ٩٢٠٠٠٠٠ جنيه، وحصلت على ٢٠٪ مقدمة مقابل خطاب ضمان تم إصداره لصالح مالك المشروع بلغت قيمته ١٢٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف إصداره ١٨٥ جنيهاً، دفعها نقداً.

والمطلوب :

١- تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية بالشركة.

٢- تصوير حساب إجمالى المبيعات وحساب أرباح مؤجلة

دفتر اليومية

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
١٩٥٠٠٠٠		من حـ/ العملاء وأوراق قبض والحسابات المدينة ١٩٥٠٠٠٠ حـ/ عملاء	١٧ ١٧١ ٤١١
	١٩٥٠٠٠٠	إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام (قيمة المستخلصات الجارية خلال الفترة)	

تابع دفتر اليومية :

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
 ١٣٧٩٥٢٠٠ ٤٨٠٠	 ١٣٨٠٠٠٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق حـ/ مصروفات خدمية أخرى إلـــى حـ/ العـملاء وأوراق القـبـض والحسابات المدينة (إثبات متحصلات بشيكات تم إيداعها حساب الشركة لدى البنك بعد خصم عمولات تحصل)	 ١٩ ٣٣١٨ ١٧
  ٣٤٥٠٠٠ ٦٥٥٥٠٠٠	 ٦٩٠٠٠٠٠	من مذكورين حـ/ خصم مسموح به حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام (مبيعات وحدات سكنية نقداً بعد منح خصم نقدى ٥٪)	 ٤١١٢
 ٨٤٥١٥٢٠	 ٧٥٤٦٠٠٠ ٩٠٥٥٢٠	من حـ/ العملاء وأوراق القبض ٨٤٥٠٥٢٠ حـ/ العملاء إلى مذكورين حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (إثبات مبيعات وحدات سكنية بالتقسيط بقسمة الأقساط عن الجزء المؤجل دفعه مع تجنيب أرباح البيع بالتقسيط (١٤٦٠٠٠٠٠-٦٩٠٠٠٠٠)	 ١٧ ١٧١ ٤١١ ٢٨٨

تابع دفتر اليومية :

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
١٥٤٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	
	١٥٤٠٠٠	إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	
		(إثبات الدفعة المقدمة كمبيعات نقدية)	
١٤٠٨٥٩		من حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
	١٤٠٨٥٩	إلى حـ/ العملاء وأوراق القبض	١٧
		١٤٠٨٥٩ حـ/ عملاء	
		(تحصيل القسط الأول من مبيعات الإسكان)	
١٥٠٩٢		من حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة	٢٨٨
	١٥٠٩٢	إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	٤١١١
		(تحويل الأرباح الخاصة بالأقساط المؤجلة إلى أرباح محققة للقسط الأول)	
١٤٠٨٥٩		من حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
	١٤٠٨٥٩	إلى حـ/ عملاء وأوراق قبض	١٧
		حـ/ عملاء	١٧١
		(تحصيل القسط الثانى من مبيعات الإسكان)	
١٥٠٩٢		من حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة	٢٨٨
	١٥٠٩٢	إلى حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام	
		(تحويل الأرباح الخاصة بالأقساط المؤجلة إلى أرباح محققة للقسط الثانى	

تابع دفتر اليومية :

منه	لـه	بيــان	الدليل الموحد
١٨٤٠٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٧
	١٨٤٠٠٠٠	إلى حـ/ عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	١٧١
		١٨٤٠٠٠٠ حـ/ عملاء	
		(قيمة الدفعة المقدمة عن تنفيذ برج إدارى)	
١٨٥		من حـ/ مصروفات خدمية أخرى	٣٣١٨
	١٨٥	إلى حـ/ نقدية بالبنوك وبالصندوق	١٩
		(رسوم إصدار خطاب ضمان مقابل عقد إنشاء برج إدارى)	
		مذكـرة	
		تم إصدار خطاب ضمان لحساب مالك عملية إنشاء برج إدارى ومبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه	

ملاحظات الحل:

إجمالى قيمة المبيعات ١٤٦٠٠٠٠٠ جنيه

يطرح مبيعات نقـديـة ٦٩٠٠٠٠٠

٧٧٠٠٠٠٠

يخصم دفعة نقدية محصلة ٢٠٪ ١٥٤٠٠٠

قيمة المتبقى بعد خصم المتحصلات النقدية ٧٥٤٦٠٠٠

يضاف أرباح التقسيط ١٢٪

(٧٥٤٦٠٠٠ × ١٢ / ١٠٠) ٩٠٥٥٢٠

إجمالى قيمة المستحق على عملاء البيع بالتقسيط ٨٤٥١٥٢٠

ما يتم تسجيله كمبيعات

(حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام) = ٧٥٤٦٠٠٠

من قيمة مبيعات التقسيط

ما يتم إقفاله فى حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة = ٩٠٥٢٠

قيمة القسط الدورى المحصل = ٨٤٥١٥٢٠ ÷ ٦٠ قسط شهرى

= ١٤٠٨٥٩ جنيه (بعد التقريب)

قيمة أرباح القسط الواحد ١٤٠٨٥٩ × ١٢ / ١١٢ = ١٥٠٩٢ جنيه

حـ/ إجمالى مبيعات إنتاج تام

من حـ/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى	١٩٥٠٠٠٠٠		
من حـ/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى	٦٩٠٠٠٠٠		
من حـ/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى	٧٥٤٦٠٠٠		
من حـ/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى	١٥٤٠٠٠		
من حـ/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى	١٤٠٨٥٩		
من حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة	١٥٠٩٢	رصيد مرحل	٣٤٢٧١٠٤٣
من حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة		٢٠٠٠/١٢/٣١	
	١٥٠٩٢		
	٣٤٢٧١٠٤٣		٣٤٢٧١٠٤٣

ح/ أرباح بيع بالتقسيط مؤجلة

	إلى ح/ إجمالى مبيعات إنتاج تام (أرباح القسط الأول)	٩٠٥٥٢٠	من ح/ العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى
	إلى ح/ إجمالى مبيعات إنتاج تام (أرباح القسط الثانى)		
	رصيد مرحل ٢٠٠٠/١٢/٣١		
٩٠٥٥٢٠		٩٠٥٥٢٠	

٣/١٢ التسجيل المحاسبى للإيرادات الأخرى:

نقصد بالإيرادات الأخرى هنا الإيرادات التى لا تتعلق بالنشاط الرئيسى للشركة وتكون بمثابة إيرادات عرضية وهى الإيرادات التى أوردها الدليل المحاسبى بأرقام ٤٢ (منح وإعانات) ٤٣ (إيرادات استثمارات وفوائد). بالإضافة إلى الإيرادات العرضية المتعلقة بنشاط المنشأة مثل إيرادات التشغيل للغير (حـ/٤١٥) ولإيضاح كيفية تسجيل هذه الإيرادات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة نورد المثال رقم ٣ من الأمثلة الخاصة بالإيرادات كما يلى:

مثال تطبيقى رقم (٣) :

تمت العمليات التالية فى إحدى شركات قطاع الأعمال العام خلال شهر مارس ,٢٠٠٣

١- قام خبراء الشركة بأعمال صيانة الآلات والمعدات لإحدى شركات القطاع الخاص مقابل ١٥٠٠٠٠ جنيه، تم تحصيل هذه القيمة نقداً بالإضافة إلى ١٠٪ قيمة ضريبة المبيعات المستحقة على هذه الخدمة.

٢- قامت الشركة بتشغيل منتجات إحدى شركات القطاع الخاص على آلاتها وقدرت تكلفة التشغيل التى حصلت بشيك مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

٣- قدرت قيمة العملات الأجنبية المودعة بالبنوك باسم الشركة فى آخر السنة المالية بما يعادل ٥٠٠٠٠٠ جنيه مصرى، فى حين أن قيمتها قدرت فى بداية السنة بما يعادل ٤٧٠٠٠٠ جنيه مصرى.

٤- تم تحصيل المبالغ الآتية نقداً:

١٥٠٠٠ فوائد على الحسابات الجارية والودائع بالبنوك

٦٠٠٠٠ إيرادات استثمارات مالية فى شركات شقيقة

كما بلغت قيمة مخصصات الديون المشكوك فيها التى انتفى الغرض منها ١٠٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم.

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد	تاريخ
١٦٥٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنوك والصندوق	١٩	
		إلى مذكورين		
	١٥٠٠٠	حـ/ خدمات مباعة		
	٠	حـ/ مصلحة الضرائب على المبيعات	٤١٤	مارس
	١٥٠٠٠	(تحصيل قيمة خدمات مباعة وما يتعلق بها من ضريبة مبيعات)	٢٨٤٢	٢٠٠٣
			١٩	
٦٠٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنوك والصندوق	٤١٥	
		إلى حـ/ إيرادات تشغيل للغير		
	٦٠٠٠٠	(تحصيل قيمة إيرادات تشغيل لحساب الغير)		

منه	لـه	بيـان	الدليل الموحد
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من ح/ نقدية بالبنوك والصندوق إلى ح/ أرباح فروق العملة (إعادة تقييم الأرصدة الموجودة بالبنوك والصندوق بعملات أجنبية وإثبات فروق التقييم الدائنة كأرباح)	١٩ ٤١٥
٦٥٠٠٠	 ١٥٠٠٠ ٥٠٠٠٠	من ح/ نقدية بالبنوك والصندوق إلى مذكورين ح/ فوائد دائنة أخرى ح/ إيرادات استثمارات فى شركات شقيقة (إثبات فوائد الحسابات الجارية وإيرادات الاستثمارات وتحصيلها)	١٩ ٤٣٥ ٤٣٢
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من ح/ مخصص ديون مشكوك فيها إلى ح/ إيرادات أخرى ١٠٠٠٠٠ ح/ مخصصات انتفى الغرض منها (إثبات إلغاء مخصص الديون المشكوك فيها وانتفاء الغرض منها)	٢٦٦ ٤٤ ٤٤١

الحـل

ملخص

(*) فى حالة ما إذا تم تحصيل الإيرادات فى ميعاد استحقاقها مباشرة يتم تسجيل الإيراد مباشرة فى حـ/ الصندوق أو البنك دون الإلتزام بإثبات استحقاق الإيراد أولاً ثم إثبات عملية التحصيل .

(*) فى حالة ما إذا استحق الإيراد فى تاريخ معين وتم تحصيله فى تاريخ آخر يتم إثبات استحقاق الإيراد أولاً ، ثم إثبات تحصيل القيمة عند استلام النقدية أو الشيكات المسحوبة لصالح الشركة.

(*) يقصد بإيرادات النشاط الإيرادات التى تتعلق بالنشاط الرئيسى للشركة ، أما الإيرادات الأخرى فيقصد بها الإيرادات التى لا تتعلق بالنشاط الرئيسى للشركة وتكون بمثابة إيرادات عرضية مثل المنح والإعانات ، إيرادات استثمارات وفوائد ، وإيرادات التشغيل لدى الغير.

أسئلة على الوحدة الدراسية الثانية عشرة

التطبيق الأول

تقوم إحدى شركات قطاع الأعمال العام ببيع منتجاتها بالنقد والتقسيط - والآتى البيانات المستخرجة من سجلات الشركة عن عملياتها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ٣١/١٢/ ٢٠٠١.

١- تم بيع بضاعة بمبلغ ١٥٢٠٠٠ جنيه بالتقسيط، وكانت شروط السداد هى:

(أ) تحصيل ١٥٪ نقداً.

(ب) تقسيط باقى المبلغ على ٣٦ شهراً بعد إضافة أرباح بيع بالتقسيط بمعدل ١٢٪ من كل قسط.

٢- تم الاستغناء عن مبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه من رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها.

٣- تم تحصيل مبلغ ٦٢٠٠ جنيه مقابل تشغيل منتجات لحساب الغير.

٤- قامت الشركة بتحصيل أقساط البيع بالتقسيط قيمتها ١٦٨٠٠ جنيه، ويشمل المبلغ المحصل أرباح بيع بالتقسيط قيمتها ٢١٠٠ جنيه.

والمطلوب :

تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية.

التطبيق الثانى

قامت إحدى شركات قطاع الأعمال العام بتنفيذ العمليات التالية وذلك خلال الثلاث أشهر المنتهية فى ٢٠٠١/١٢/٣١.

١- قامت الشركة بتنفيذ عقد تصنيع منتجات متنوعة لحساب شركة أخرى (قامت الشركة الأخرى بتوريد الخامات الرئيسية ومستلزمات التشغيل إلى الشركة) وبلغت قيمة ذلك العقد ١٢٨٠٠ جنيه وتم تحصيل نصف القيمة نقداً وتعهدت الشركة الأخرى بسداد المبلغ المستحق بعد ثلاثة شهور.

٢- تم بيع بضاعة قيمتها ٦٦٠٠٠ جنيه منها ٤٥٥٠٠ جنيه بشيك أودع حساب الشركة فى البنك ، وذلك لإحدى شركات القطاع الخاص.

٣- تم منح إحدى شركات قطاع الأعمال العام خصم تعجيل دفع مقداره ٣٪ مقابل سداد مديونيتها نقداً وفى الحال ، وكان رصيد المديونية ١٨٥٠٠٠ جنيه.

٤- بلغت مردودات المبيعات والسابق بيعها لإحدى شركات قطاع الأعمال العام ٢٨٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة.

التطبيق الثالث

كان رصيد حساب إجمالى مبيعات الإنتاج التام فى إحدى شركات قطاع الأعمال العام فى ٢٠٠٢/١/١، ١٢٦٥٠٠٠٠ جنيه ، وخلال شهر يناير ٢٠٠٢ تمت العمليات التالية:

١- بلغت إيرادات الصيانة التى تم إجراؤها لخطوط إنتاج أحد المصانع المجاورة ١٨٦٠٠٠ جنيه.

٢- تم بيع بضاعة إلى شركة التجارة الدولية (قطاع خاص ، بمبلغ ٦٧٢٠٠٠ جنيه بشيك أودع حساب الشركة لدى البنك.

٣- بلغت مسموحات المبيعات لإحدى شركات قطاع الأعمال العام ١٢٠٠ جنيه وذلك بسبب وجود عيوب فى منتجات الشركة.

٤- بلغت المبيعات الآجلة لإحدى شركات القطاع الخاص ٨٥٢٠٠٠ جنيه وتم منح الشركة خصم تعجيل دفع بمعدل ٥٪ مقابل السداد فى الحال.

والمطلوب:

١- تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية.

٢- الترحيل إلى حساب إجمالى مبيعات الإنتاج التام.

التطبيق الرابع

قامت إحدى شركات المقاولات والإسكان (شركة قطاع أعمال عام) بإنجاز العمليات التالية ، وذلك خلال الثلاثة أشهر المنتهية فى ٢٠٠١/٩/٣٠:

١- قامت الشركة بالتعاقد على تنفيذ برج سكنى بمبلغ ٣٨٠٠٠٠٠ جنيه، وتم تنفيذ ٤٠٪ من قيمة العقد خلال الفترة ولم يعتمد استشارى العميل ٩٪ من إجمالى قيمة الأعمال المنفذة.

٢- تم تنفيذ المخططات التصميمية لمشروع إسكان يتكون من ١٢٠٠ وحدة سكنية وقيمة الوحدة ٥٣٢٠٠ جنيه ، وكانت شروط البيع تنص على تحصيل ٢٠٪ نقداً وتقسيط باقى المبلغ على ٣٦ شهراً بأرباح تقسيط ١٢٪، ولقد تم بيع ٥٠٠ وحدة وفقاً لشروط البيع الموضحة بعاليه.

٣- تم تحصيل مبلغ ١٤٠٠ جنيه مقابل خدمات صيانة لحساب الغير.

٤- بلغت القيمة الإجمالية للأقساط المحصلة ٢٤٦٨٠٠ جنيه ، وذلك عن

الوحدات السكنية المباعة بالتقسيط ، وبلغت أرباح البيع بالتقسيط ١٤٨٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة.

التطبيق الخامس

بلغ رصيد حساب إيرادات تشغيل للغير فى ٢٠٠٢/١/١ بإحدى شركات قطاع الأعمال العام ١٤٦٨٠٠ جنيه – ولقد تمت العمليات التالية خلال شهر يناير:

١- بلغ إجمالى قيمة إيرادات تصنيع المنتجات لحساب شركات أخرى ٩٨٦٠٠ جنيه تم تحصيلها نقداً.

٢- قامت الشركة ببيع بضاعة قيمتها ٨٣٦٢٠٠ جنيه وحصلت ٤٠٪ من هذه القيمة.

٣- تم إجراء صيانة لسيارات إحدى الشركات الأخرى قيمتها ١٦٨٠٠ جنيه وتم تحصيل القيمة بشيك تم إيداعه حساب الشركة لدى البنك.

٤- تم تخفيض رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٨٢٠٠ جنيه.

٥- حصلت الشركة إيرادات الأوراق المالية عن الفترة وقيمتها ٦٩٠٠ جنيه.

٦- بلغت مردودات المبيعات من إحدى شركات القطاع الخاص ١٢٠٠ جنيه.

والمطلوب :

١- تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية.

٢- تصوير حساب إجمالى إيرادات إنتاج تام بدفاتر حسابات الأستاذ.

الوحدة الدراسية الثالثة عشرة
الحسابات التحليلية الختامية

الأهدف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يذكر القوائم والتقارير الختامية التى تعدها شركات قطاع الأعمال العام .

٢- يوضح الهدف من إعداد الحسابات التحليلية الختامية .

٣- يفرق بين أنواع الحسابات التحليلية الختامية .

٤- يحدد أسس إعداد الحسابات التحليلية .

٥- يعد الحسابات التحليلية الختامية للشركة .

العناصر :

١/١٣ مقدمة .

٢/١٣ الهدف من إعداد الحسابات التحليلية الختامية .

٣/١٣ أسس إعداد الحسابات التحليلية الختامية .

٤/١٣ مثال تطبيقى محلول .

أهم المفاهيم :

١- القوائم المالية الأساسية .

٢- الحسابات التحليلية الختامية .

الوحدة الدراسية الثالثة عشرة
الحسابات التحليلية الختامية

١٣/١ مقدمة:

تلتزم المنشأة فى نهاية الفترة المالية بإعداد القوائم المالية التالية، وذلك بعد مراعاة تطبيق ما تقضى به أحكام النظام المحاسبى الموحد والمعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبى، كما تلتزم المنشأة بأن ترفق مع القوائم المالية الإيضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التى أوجبت المعايير المحاسبية الإفصاح عنها، وتعتبر هذه الإيضاحات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها.

وتتمثل تلك القوائم المالية فيما يلى:

أولاً- القوائم المالية الأساسية:

١- قائمة المركز المالى.

٢- قائمة الدخل.

٣- قائمة توزيعات الأرباح المقترحة.

٤- قائمة التدفقات النقدية.

٥- قائمة التغير فى حقوق الملكية.

٦- الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية.

٧- قائمة الإنتاج والقيمة المضافة.

ثانياً- الحسابات التحليلية:

١- حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

٢- حساب المتاجرة.

٣- حساب الأرباح والخسائر.

كما تلتزم الشركات القابضة بالإضافة إلى إعداد القوائم السابقة بتصوير القوائم المالية المجمعة لشركات المجموعة.

٢/١٣ الهدف من إعداد الحسابات التحليلية الختامية :

تقوم فكرة إعداد الحسابات الختامية التحليلية على أساس التحليل الوظيفى لعناصر الاستخدامات . حيث يمكن من خلال إعداد هذه الحسابات التعرف على تكلفة أداء الوظائف الأساسية للشركة ، وهى وظيفة الإنتاج ، وظيفة التسويق ، ووظيفة الإدارة والتمويل . فمن خلال حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ، يمكن التعرف على تكلفة تصنيع الوحدات المباعة خلال الفترة (فى حالة الشركات الصناعية) أو تكلفة شراء هذه الوحدات (فى حالة الوحدات التجارية) .. من خلال حـ/ المتاجرة يمكن التعرف على تكاليف تسويق الوحدات المباعة ، ويمكن أيضاً التعرف على التكلفة الكلية لوحدات النشاط ، بجانب ما يحققه النشاط الرئيسى للمنشأة من إيرادات وبالتالى تحديد مجمل الربح أو الخسارة عن الفترة .

أما من خلال حـ/ الأرباح والخسائر فإنه يمكن التعرف على التكاليف الإدارية والتمويلية ، بجانب أى إيرادات أخرى ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسى للمنشأة، كما يمكن من خلال هذا الحساب التعرف على صافى أرباح أو خسائر النشاط عن الفترة .

وتتكون الحسابات التحليلية الختامية من الحسابات التالية :

* حسابات تكلفة الإنتاج أو شراء الوحدات المباعة .
* حساب المتاجرة .
* حساب الأرباح والخسائر .
* حساب توزيع الأرباح .

٣/١٣ أسس إعداد الحسابات التحليلية الختامية :

١/٣/١٣ حساب تكلفة الإنتاج أو شراء الوحدات المباعة :

يعتمد الأسلوب الذى يتم تطبيقه فى إعداد ذلك الحساب - على أسلوب الجرد ونظامه وطبقاً لما هو مطبق بالشركة. والذى سيتم بيان الأسلوب الذى يتم الاعتماد عليه فى إعداد ذلك الحساب طبقاً لنظامين للجرد وهما : نظام أسلوب الجرد الدورى للمخزون . ونظام أو أسلوب الجرد الدفترى المستمر .

أ- حساب تكلفة الإنتاج - فى حالة تطبيق أسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون:

طبقاً لأسلوب الجرد الدفترى الدورى فإن قيمة المخزون ، آخر الفترة يتم تحديد تكلفته فى نهاية الفترة المحاسبية ولذلك يتم استخدام حساب تكاليف الإنتاج بغرض تحديد عناصر تلك التكاليف وإقفالها فى الجانب المدين من حساب تكلفة الإنتاج بالإضافة إلى عناصر المخزون أول وآخر الفترة ، والمشتريات بغرض البيع وكذا المشتريات بغرض البيع ويكون رصيد هذا الحساب هو تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة . ويتم إعداد ذلك الحساب على الوجه التالى :

حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة(١)

عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليل المحاسبى	سنة المقارنة				الدليل	سنة
		تكاليف الإنتاج	٣٦		-		مخزون إنتاج غير تام آخر الفترة(٢)	١٦٢	
	-	خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١		-		مخزون إنتاج تام آخر الفترة(٢)	١٦٣	
		أجور	٣٦٢		-		مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع آخر الفترة(٢)	١٦٤	
	-	تكاليف أخرى :	٣٦٣		-		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (مرحل لحساب المتاجرة)		
		خدمات مشتراة	٣٦٣١						
	-	الإهلاك والاستهلاك	٣٦٣٢						
	-	فوائد	٣٦٣٣						
	-	إيجارات عقارات (أراضى ومبانى)	٣٦٣٤						
	-	ضرائب عقارية	٣٦٣٥						
	-	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٦٣٦						
-		مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	١٦٢						
-		مخزون إنتاج تام أول الفترة	١٦٣						
-		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع أول الفترة	١٦٤						
-		مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٤						

(١) طبقاً لأسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون ، أما فى حالة اتباع أسلوب الجرد الدفترى المستمر فيظهر فى الجانب المدين من هذا الحساب كل من تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون إنتاج تام) ، وتكلفة شراء الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع) . ولا مجال لظهور حسابى مشتريات بضائع بغرض البيع ، وتكاليف الإنتاج ، وحسابات المخزون أول وآخر الفترة .

(٢) يشمل المخزون لدى الغير فى آخر الفترة المالية .

(*) يراعى أن يقفل فى هذا الحساب مخصصات هبوط أسعار المخزون التى تم تحميلها على الفترة المالية ، كما يراعى معالجة أى رد لقيمة المخصصات التى انتفى الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .

ب- حساب تكلفة الإنتاج - فى حالة تطبيق أسلوب الجرد الدفترى المستمر:

ويتم إعداد ذلك الحساب على أساس أن تكلفة البضاعة المباعة وكذا تكلفة المخزون يتم تحديدها أولا بأول - ولذا يتم إعداد حساب تكلفة الإنتاج بالاعتماد على الإجراءات التالية (فى حالة تطبيق أسلوب الجرد الدفترى المستمر) .

١- يظهر فى الجانب المدين من الحساب تكلفة إنتاج الوحدات المباعة والتى يتم الحول عليها من حساب مخزون إنتاج تام .

كما يظهر أيضاً فى ذلك الحساب تكلفة شراء الوحدات المباعة والتى يتم الحصول عليها من حساب مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع .

ولا تظهر حسابات مشتريات بضائع بغرض البيع ، وتكاليف الإنتاج وحسابات المخزون أول وآخر الفترة فى ذلك الحساب .

هذا ، ويتم إعداد حساب تكلفة الإنتاج فى حالة استخدام أسلوب الجرد المستمر على الوجه التالى :

حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة

عن الفترة المالية من / / إلى / /

-	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون إنتاج تام)		
-	تكلفة شراء الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع)	-	تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (مرحل لحساب المتاجرة)

٢/٣/١٣ حساب المتاجرة :

ويهدف إعداد ذلك الحساب إلى تحديد أو استخراج نتيجة أعمال عمليات تسويق وبيع منتجات الشركة ويعتمد إعداد ذلك الحساب على الإجراءات الآتية :

أ- يتم إقفال رصيد حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة فى الجانب المدين لحساب المتاجرة (وهو الرصيد الخاص بحساب تكلفة الإنتاج - سواء تم تطبيق أسلوب الجرد الدفترى الدورى أم أسلوب الجرد الدفترى المستمر) .

ب- تدرج كافة عناصر التكاليف التسويقية فى الجانب المدين من حساب المتاجرة.

جـ- يتم إدراج عناصر إيرادات نشاط التسويق والبيع فى الجانب الدائن لذلك الحساب ، بالإضافة إلى إيرادات المنح والإعانات التى تحصل عليها الشركة التابعة إن وجدت .

د- يتم إيجاد الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن لحساب المتاجرة والذى يعبر عن مجمل الربح أو مجمل الخسارة لعمليات وظيفة البيع والتسويق بالشركة التابعة .

والآتى توضيح لحساب المتاجرة والذى يتم إعداده فى نهاية الفترة المحاسبية للشركة التابعة :

حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة(١)

عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليل المحاسبى	سنة المقارنة				الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
		تكاليف الإنتاج	٣٦		–		مخزون إنتاج غير تام آخر الفترة(٢)	١٦٢	
–		خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١		–		مخزون إنتاج تام آخر الفترة(٢)	١٦٣	
		أجور	٣٦٢		–		مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع آخر الفترة(٢)	١٦٤	
–		تكاليف أخرى :	٣٦٣		–		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (مرحل لحساب المتاجرة)		
		خدمات مشتراة	٣٦٣١						
–		الإهلاك والاستهلاك	٣٦٣٢						
–		فوائد	٣٦٣٣						
–		إيجارات عقارات (أراضى ومبانى)	٣٦٣٤						
–		ضرائب عقارية	٣٦٣٥						
–		ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٦٣٦						
	–	مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	١٦٢						
	–	مخزون إنتاج تام أول الفترة	١٦٣						
	–	مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع أول الفترة	١٦٤						
	–	مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٤						

(١) طبقاً لأسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون ، أما فى حالة اتباع أسلوب الجرد الدفترى المستمر فيظهر فى الجانب المدين من هذا الحساب كل من تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون إنتاج تام) ، وتكلفة شراء الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع) . ولا مجال لظهور حسابى مشتريات بضائع بغرض البيع ، وتكاليف الإنتاج ، وحسابات المخزون أول وآخر الفترة .

(٢) يشمل المخزون لدى الغير فى آخر الفترة المالية .

(*) يراعى أن يقفل فى هذا الحساب مخصصات هبوط أسعار المخزون التى تم تحميلها على الفترة المالية ، كما يراعى معالجة أى رد لقيمة المخصصات التى انتفى الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .

٣/٣/١٣ حساب الأرباح والخسائر :

ويتم إعداد ذلك الحساب بغرض التوصل إلى نتيجة الأعمال الصافية للشركة التابعة .

ويعتبر رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح أو مجمل خسارة نقطة البدء فى إعداد حساب الأرباح والخسائر .

ويتم التوصل إلى صافى الربح على مرحلتين ، المرحلة الأولى : ويتم فيها تحديد صافى أرباح النشاط ، والمرحلة الثانية : ويتم فيها تحديد صافى الربح النهائى بعد إضافة الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط وخصم المصروفات غير المرتبطة بالنشاط أيضاً من صافى الربح المتعلق مباشرة بالنشاط .

والآتى حساب الأرباح والخسائر مبوباً به حسابات الإيرادات والمصروفات بخلاف عناصر تكاليف البضاعة المباعة .

حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
–		مجمل الخسارة (رصيد مرحل من حـ/المتاجرة)		
	–	**المصروفات الإدارية والتمويلية**	٣٨	
	–	مواد ووقود وقطع غيار	٣٨١	
	–	أجور	٣٨٢	
	–	مصروفات أخرى :	٣٨٣	
	–	خدمات مشتراة	٣٨٣١	
	–	الإهلاك والاستهلاك	٣٨٣٢	
	–	فوائد	٣٨٣٣	
	–	إيجارات عقارات (أراضى ومبانى)	٣٨٣٤	
	–	ضرائب عقارية	٣٨٣٥	
	–	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٨٣٦	
–				
		أعباء وخسائر	٣٥	
	–	مخصصات (بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط أسعار المخزون)	٣٥١	
	–	ديون معدومة	٣٥٢	
	–	خسائر بيع أوراق مالية	٣٥٣	
–		أعباء وخسائر متنوعة	٣٥٤	
–		صافى أرباح النشاط (رصيد منقول)		
×		بعده		

			الدليل المحاسبى	سنة
–		مجمل الربح (رصيد مرحل من حـ/المتاجرة)		
	–	**إيرادات الاستثمارات وفوائد**	٤٣	
	–	إيرادات استثمارات مالية من شركة قابضة	٤٣١	
	–	إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة	٤٣٢	
	–	إيرادات استثمارات مالية أخرى	٤٣٣	
	–	فوائد قروض لشركات قابضة/تابعة/شقيقة	٤٣٤	
	–	فوائد دائنة أخرى	٤٣٥	
–				
		إيرادات وأرباح أخرى	٤٤	
	–	مخصصات أنتفى الغرض منها	٤٤١	
	–	ديون سبق إعدامها	٤٤٢	
	–	أرباح بيع أوراق مالية	٤٤٣	
	–	إيرادات وأرباح متنوعة	٤٤٤	
–		صافى خسائر النشاط (رصيد منقول)		
×		بعده		

حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من   /   /   إلى   /   /

			الدليل المحاسبى	سنة المقارنة				الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
–		ما قبله			–		ما قبله		
–		صافى خسائر النشاط (رصيد منقول)			–		صافى أرباح النشاط (رصيد منقول)		
	–	خسائر فروق عملة	٣٥٥			–	أرباح فروق عملة	٤٤٥	
	–	مصروفات سنوات سابقة	٣٥٦			–	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٦	
	–	خسائر رأسمالية	٣٥٧			–	أرباح رأسمالية	٤٤٧	
	–	خسائر غير عادية	٣٥٨			–	إيرادات وأرباح غير عادية	٤٤٨	
	–	صافى الربح (قبل خصم ضرائب الدخل)			–				
		ضرائب الدخل	٣٥٩						
–									
–		صافى الربح			–		صافى الخسارة		
×	×				×	×			

٤/٣/١٣ حساب توزيع الأرباح :

ويوضح ذلك الحساب أسلوب توزيع الأرباح المحققة بالشركة التابعة . ويشمل ذلك الحساب فى الجانب المدين كافة الاحتياطيات التى تم تكوينها بالإضافة إلى توزيعات الأرباح ، وكذلك للأرباح المرحلة إلى العام القادم .

أما الجانب الدائن فيظهر به صافى الأرباح المحققة خلال العام وكذا الربح المرحل من العام السابق ، والاحتياطيات المحولة إلى أرباح خلال العام .

ويظهر حساب توزيع الأرباح على الوجه التالى :

حساب توزيع الأرباح

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

			الدليل المحاسبى	سنة المقارنة				الدليل المحاسبى	سنة المقارنة
		احتياطيات	٢٢		–		صافى الربح (مرحل من حساب الأرباح والخسائر)		
	–	احتياطى قانونى	٢٢١						
	–	احتياطى نظامى (يذكر تفصيلاً)	٢٢٢		–		أرباح (أو خسائر) مرحلة من العام السابق		
	–	احتياطى رأسمالى (إن وجد)	٢٢٣		–		احتياطيات محولة (تذكر تفصيلاً)		
	–	احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)	٢٢٤						
–									
		أرباح موزعة							
	–	توزيعات للمساهمين (بواقع ... للسهم)	٢٨٥						
	–	توزيعات للعاملين	٢٨٥						
	–	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	٢٨٥						
	–	توزيعات أخرى (تذكر تفصيلاً)	٢٨٥						
–									
–		أرباح مرحلة للعام التالى	٢٣						
–					–				

٤/١٣ كيفية إعداد الحسابات التحليلية الختامية :

يحتاج إعداد الحسابات الختامية التحليلية بجانب التسويات الجردية التقليدية التى تحتاج إليها الحسابات الرئيسية إلى ضرورة تبويب عناصر التكاليف (الاستخدامات) حسب مراكز التكاليف وهى :

(١) مراكز الإنتاج (٥) التى من خلالها يتم إنتاج وتصنيع السلع .

(٢) مراكز الخدمات الإنتاجية (٦) التى تقدم خدماتها لمراكز الإنتاج .

(٣) مراكز الخدمات التسويقية (٧) التى تقوم بأعمال تسويق وبيع السلع .

(٤) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية (٨) التى تقدم خدماتها للشركة بصفة عامة .

(٥) مراكز الخدمات الرأسمالية (٩) المتعلقة بإنشاء أو تحديد الأصول الثابتة.

بحيث يتم توزيع كل عنصر من عناصر التكاليف (الاستخدامات) تبعاً للوظيفة التى يؤديها على مراكز التكاليف المختلفة ، ثم نرحل تكاليف مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية إلى حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ، وترحل تكاليف مراكز الخدمات التسويقية إلى حـ/ المتاجرة ، أما تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية فترحل إلى حـ/ الأرباح والخسائر .

ولإيضاح كيفية إعداد الحسابات نأخد فيما يلى المثال التالى المحلول .

استخرجت البيانات الآتية من السجلات المحاسبية لإحدى شركات قطاع الأعمال العام عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ :

أولاً- بيانات التحليل الوظيفى للاستخدامات :

عناصر المصروفات	مراكز الخدمات الإدارية	مراكز الخدمات التسويقية	مراكز الخدمات الإنتاجية	مراكز الإنتاج
أجـــور	١٤٠٠٠	٣٢٠٠٠	٦٦٠٠٠	١٩٨٠٠٠
خامات ومواد	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	٢٨٢٠٠٠
خدمات مشتراة	٣٠٠٠	١١٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠
ضرائب غير مباشرة	٢٤٠٠	---	٢٢٠٠	٤١٠٠
إيجارات	١٨٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٩٠٠٠
فوائد	٥٦٠٠	---	---	---
إهلاك واستهلاك	٢٤٠٠	١٦٠٠	٢٨٠٠	٢٤٠٠
مصروفات أخرى	٨٥٠٠	---	---	---

ثانياً - أرصدة حسابات الإيرادات :

صافى مبيعات إنتاج تام ١٢٠٠٠٠٠ ج - مخزون إنتاج تام أول الفترة ٦٨٠٠٠ ، إيرادات تشغيل للغير ١٢٠٠٠ ، إيرادات سنوات سابقة ٢٥٠٠ ج - إيجارات دائنة ٤٣٠٠ ج - إعانات إنتاج ٨٦٠٠ ج - إعانات تصدير ٣٥٠٠ ج- إيرادات أوراق مالية ٢٦٠٠ - ١٨٠٠ إيرادات متنوعة - مخزون إنتاج غير تام أول الفترة ١٢٠٠٠ ج ، أرباح رأسمالية ١٨٠٠ .

وكانت بيانات المصروفات الأخرى كما يلى :

مصروفات سنوات سابقة ١٥٠٠ ج - مخصصات أخرى بخلاف الإهلاك ٣٢٠٠ ج - ضرائب عقارية ١٢٠٠ ج - ضرائب دخل - ١٤٠٠ ج - ديون معدومة ١٢٠٠ ج .

فالمطلوب :

إعداد حساب تكلفة الإنتاج وحساب المتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ .

إذا علـمت أن مخزون الإنتاج التام آخر الفتـرة من واقع الجرد العملى تم تقديره بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة الإنتاج غير التام آخر الفترة ٩٠٠٠ جنيه .

حساب تكلفة الإنتاج عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠

			تكاليف الإنتاج				
	٣١٤٠٠٠		خامات ومواد				
	٢٦٤٠٠٠		أجور				
	١٦٠٠٠		خدمات مشتراة				
		٦٣٠٠	ضرائب غير مباشرة				
		٦٢٠٠	إهلاك واستهلاك				تكلفة الإنتاج التام
		١١٠٠٠	إيجارات		٧٢٠٠٠		آخر الفترة
	٢٣٥٠٠	-----			٩٠٠٠		تكلفة إنتاج غير
٦١٧٥٠٠	-----				-----		تام آخر الفترة
١٢٠٠٠			تكلفة إنتاج غير تام	٨١٠٠٠			
			أول الفترة				
٦٨٠٠٠			تكلفة إنتاج تام أول				
			الفترة	٦١١٦٥٠٠			تكلفة إنتاج تام
							للبضاعة المباعة خلال
							الفترة
							(يرحل إلى حساب
							المتاجرة)
٦٩٧٥٠٠				٦٩٧٥٠			

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠

٦١٦٥٠٠			إجمالى تكلفة				
			الإنتاج التام				إيراد النشاط
			للبضاعة المباعة				الجارى
					١٢٠٠٠٠٠		صافى مبيعات
			تكاليف تسويقية		١٢٠٠٠		إنتاج تام
	١٨٠٠٠		خامات ومواد				إيرادات تشغيل
	٣٢٠٠٠		أجور				للغير
	١١٠٠٠		خدمات مشتراة			٨٦٠٠	
		١٦٠٠	إهلاك واستهلاك			٣٥٠٠	إعانات
	٥٦٠٠	٤٠٠٠	إيجارات		١٢١٠٠	----	إعانات إنتاج
	-----	-----			-----		إعانات تصدير
٦٦٦٠٠							
٥٤١٠٠٠			مجمل فائض المتاجرة				
			(يرحل إلى حساب				
			الأرباح والخسائر)				
١٢٢٤١٠٠				١٢٢٤١٠٠			

حساب الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠

			مصروفات عمومية وإدارية	٥٤١٠٠٠			مجمل فائض المتاجرة
		٤٠٠٠	خامات ومواد				(رصيد منقول من
		١٤٠٠٠	أجور				حساب المتاجرة)
		٣٠٠٠	خدمات مشتراة	٢٦٠٠			إيرادات أوراق
		٢٤٠٠	ضرائب غير مباشرة	٤٣٠٠			مالية
		٢٤٠٠	إهلاك واستهلاك	١٨٠٠			إيجارات دائنة
		١٨٠٠	إيجارات				إيرادات متنوعة
		٥٦٠٠	فوائد				
	١٢٢٠٠	----					
٣٢٢٠٠	-----						
	٣٢٠٠		مخصصات أخرى				
			بخلاف الإهلاك				
	١٢٠٠		ديون معدومة				
	١٢٠٠		ضرائب عقارية				
	٨٥٠٠		مصروفات أخرى				
١٤١٠٠	-----						
٥٠٢٤٠٠			أرباح النشاط				
-----			(رصيد مرحل)				
٥٤٩٧٠٠				٥٤٩٧٠٠			
	١٥٠٠		مصروفات سنوات	٥٠٢٤٠٠			
			سابقة				أرباح النشاط الجارى
	١٤٠٠		ضرائب دخل		١٨٠٠		(رصيد منقول)
٢٩٠٠	-----				٢٥٠٠		أرباح رأسمالية
٥٠٣٨٠٠			صافى الأرباح القابلة للتوزيع	٤٣٠٠	----		إيرادات سنوات سابقة
			(الفائض القابل				
٥٠٦٧٠٠			للتوزيع)	٥٠٦٧٠٠			

ملخص

(*) تقوم شركات قطاع الأعمال العام بإعداد مجموعتين من القوائم المالية والحسابات الختامية فى نهاية السنة المالية ، هما القوائم المالية الأساسية، والحسابات الختامية التحليلية .

(*) تتمثل القوائم المالية الأساسية فى : قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة توزيعات الأرباح المقترحة ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغير فى حقوق الملكية ، قائمة الإنتاج والقيمة المضافة .

(*) تتمثل الحسابات التحليلية فى حساب تكلفة الإنتاج أو تكلفة شراء البضاعة المباعة ، حـ/ المتاجرة وحـ/ الأرباح والخسائر .

(*) يهدف حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة إلى حساب تكلفة تصنيع البضاعة المباعة فى الشركات الصناعية ؟ أو تكلفة شرائها فى الشركات التجارية ، ويختلف أسلوب إعداد هذا الحساب وفقاً لأسلوب وسياسة الجرد التى تطبقها الشركة .

(*) يهدف حـ/ المتاجرة إلى تحديد أو استخراج نتيجة عمليات بيع وتسويق منتجات الشركة .

(*) يهدف حـ/ الأرباح والخسائر إلى التوصل إلى نتيجة الأعمال الصافية (صافى الربح أو الخسائر) للشركة .

(*) يهدف حـ/ التوزيع إلى تحديد أسلوب توزيع الأرباح المحققة .

أسئلة على الوحدة الدراسية الثالثة عشرة

س١: اذكر القوائم والتقارير الختامية التى تعدها شركات قطاع الأعمال العام .

س٢: يهدف كل حساب من الحسابات التحليلية الختامية التى تعدها الشركة إلى تحقيق هدف معين .

وضح ذلك .

س٣: اشرح الأسس التى يتم بناءً عليها إعداد الحسابات التحليلية الختامية .

التطبيق الأول

فيما يلى البيانات المتعلقة بإحدى الشركات التابعة لقطاع الأعمال العام عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ :

أ- بيانات المصروفات :

بيـــان	مراكز الإنتاج	مركز خدمات الإنتاج	المراكز الأخرى	إجمالى
خامات ومواد	٥٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٧٩٠٠٠٠٠
أجور	٢٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠
خدمات مشتراة	١٨٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
بضاعة مشتراة	---	---	٤٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
إهلاك واستهلاك	١٣٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠
ضرائب غير مباشرة	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
إيجارات	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
فوائد	---	---	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠

ب- بيانات المخزون :

بيـــــــان	٢٠٠١/٦/٣٠	٢٠٠١/٧/١
إنتاج غير تام بالتكلفة	٧٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
إنتاج تام بالتكلفة	٢٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٧٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠

جـ- بيانات عن الإيرادات :

صافى مبيعات إنتاج تام ٢٠٠٠٠٠٠ - صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ٧٠٠٠٠٠ - إيرادات خدمات ١٠٠٠٠٠٠ - مشغولات داخلية بالتكلفة ٨٠٠٠٠٠ - مبيعات مخلفات ٣٠٠٠٠٠ - إيرادات تشغيل للغير ٢٠٠٠٠٠ - إعانات إنتاج ٨٥٠٠٠٠ - إعانات تصدير ٧٠٠٠٠ .

والمطلوب :

إعداد حساب تكلفة الإنتاج عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠

التطبيق الثانى

الآتى البيانات المستخرجة من سجلات إحدى شركات قطاع الأعمال العام عن السنة المالية المنتهية فى٢٠٠١/٦/٣٠ (القيمة بألف الجنيهات) :

حسابات مراقبة مراكز التكاليف

المصروفات	الإنتاج	خدمات إنتاجية	تسويقية	إدارية	رأسمالية
خامات ومواد	٢١٦٠٠	٧٨٠٠	٢٧٠٠	١٣٢٠	٢٤٠٠
أجور	٩٠٠٠	٣٦٠٠	١٥٠٠	١٨٠٠	٢٤٠
خدمات مشتراة	٢٤٠٠	١٢٠٠	٤٨٠	٤٨٠	١٢٠
إهلاك واستهلاك	٩٠٠٠	٤٨٠٠	٧٢٠	٣٠٠٠	٢٤٠
مصروفات أخرى	---	---	---	٢٤٠٠	---

فإذا أعطيت البيانات الآتية :

صافى مبيعات إنتاج تام ٨٧٠٠٠ ج - مخزون الإنتاج التام أول الفترة بالتكلفة ١٨٠٠٠ ج - مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة ٢٥٠٠ ج - المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة ٤٠٠٠ ج - إعانات الإنتاج ٤٠٠ ج وإعانات التصدير ٣٠٠ ج - إيرادات الأوراق المالية ١٥٠٠ ج - إيرادات رأسمالية ٢٥٠٠ ج .

فالمطلوب :

تصوير حسابات تكلفة الإنتاج وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن

السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ علماً بأن مخزون الإنتاج التام آخر الفترة - ٢٣٠٠٠ جنيه ومخزون الإنتاج غير التام آخر الفترة - ٤٠٠٠ جنيه .

التطبيق الثالث

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام فى ٢٠٠١/٦/٣٠ :

أرصدة مدينة : (المبالغ بالجنيهات):

٧٠٠٠ مخزون إنتاج تام - ٩١٠٠ أجور نقدية - ٨٣٠ مزايا عينية - ٢٠٣٠ تأمينات اجتماعية - ٣٠٥٠ إهلاك - ٩٠٠ إيجارات فعلية لمعارض البيع- ٨٠٠ فوائد محلية - ٧٠٠ ضرائب عقارية - ١٦٠٠ ضرائب دخل - ٨٩٠٠ مخزون إنتاج تام أول المدة (بالتكلفة) .

أرصدة مدينة : (المبالغ بالجنيهات):

٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها - ١٣٢٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام - ٥٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ٥٠٠٠ إعانات تصدير - ٢٠٠٠ إيراد أوراق مالية - ٥٠٠ إيجارات دائنة - ٣٣٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١- تشمل الأجور ٦٥٪ أجور إنتاجية ، ٢٥ تسويقية ، ١٠٪ أجور إدارية .

٢- تقيد الإهلاكات شهرياً ، وقد بلغت إهلاكات الشهر الأخير ٥٠٠ منها ١٠٠ خاصة بأصول تم إهلاكها دفترياً .

٣- هناك ١٠٠ إيجار جراجات سيارات الإدارة مستحق - ٢٠٠ إيجار وسائل نقل مقدم .

٤- توجد إيرادات أوراق مالية مستحقة قيمتها ٥٠٠ .

٥- تبلغ تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة ٩٥٠٠ .

٦- يقدر إهلاك الأصول الثابتة لقطاع الإنتاج ٢١٠٠ جنيه ، وباقى الإهلاك لقطاع البيع والتسويق .

والمطلوب :

١- إجراء قيود التسويات الجردية .

٢- إعداد قائمة التسويات الجردية .

٣- تصوير حساب تكلفة الإنتاج وقائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٣٠/ ٢٠٠١/٦ .

الوحدة الدراسية الرابعة عشرة

القوائم المالية الأساسية

(قائمة الدخل)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يوضح مراحل إعداد قائمة الدخل .

٢- يصف الإطار العام لقائمة الدخل .

٣- يجرى التسويات الجردية المرتبطة بقائمة الدخل ويعد قائمة بها .

٤- يعد قائمة الدخل للشركة .

العناصر :

١/١٤ الإطار العام لقائمة الدخل.

٢/١٤ أمثلة تطبيقية محلولة لكيفية إعداد قائمة الدخل.

أهم المفاهيم :

١- قائمة التسويات الجردية .

٢- قائمة الدخل .

الوحدة الدراسية الرابعة عشرة
القوائم المالية الأساسية
(قائمة الدخل)

وتتناول هذه الوحدة قائمة الدخل بالشرح والتوضيح على أن يتم تناول باقى القوائم فى الوحدات التالية.

١/١٤ قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل إلى إظهار نتيجة أعمال الشركة عن الفترة المالية حيث يتم فيها مقابلة الإيرادات التى تحققت خلال الفترة، بالمصروفات التى تكبدتها الشركة خلال نفس الفترة. وتعد هذه القائمة على ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: وتهدف إلى تحديد مجمل خسارة أو ربح النشاط. وفيها تتم المقارنة بين إيرادات النشاط الجارى (صافى المبيعات، وإيرادات التشغيل للغير، والخدمات المباعة، وبين تكاليف النشاط (سواء كانت تكاليف إنتاجية أو تكاليف تسويقية).

المرحلة الثانية: يتم من خلالها التوصل إلى صافى أرباح أو خسارة النشاط قبل المصروفات التمويلية والفوائد الدائنة حيث يضاف إلى مجمل الربح إيرادات الاستثمار والإيرادات الأخرى، ويخصم منه المصروفات الإدارية والأعباء والخسائر الأخرى.

المرحلة الثالثة: وتهدف إلى حساب صافى أرباح أو خسارة العام وذلك بأن يضاف إلى صافى أرباح النشاط أرباح (أو خسائر) فروق العملة والأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية على أن تخصم ضرائب الدخل للوصول إلى صافى الربح أو الخسارة عن العام.

وفيما يلى الإطار العام لقائمة الدخل كما ورد فى القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ .

قائمة الدخل

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
	–		**إيرادات النشاط**	
	–		صافى مبيعات إنتاج تام	
	–		صافى مبيعات بضائع مشتراة	
	–		أرباح مبيعات تقسيط تخص العام	
	–		خدمات مباعة	
	–		إيرادات تشغيل للغير	
	–		عائد عقود تأجير تمويلى	
	–		إيرادات النشاط الأخرى	
–			**يخصم منها:**	
	–		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة	
	–		التكاليف التسويقية (البيع والتوزيع)	
(–)			تكلفة إيرادات النشاط	
			يضاف إليها:	
–			منح وإعانات	
–			مجمل الربح (الخسارة)	
			يضاف إليه:	
			إيرادت الاستثمارات	
	–		إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة/ شقيقة	
	–		إيرادات استثمارات مالية أخرى	
–			إيرادات وأرباح أخرى	
	–		مخصصات انتقى الغرض منها (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	–		ديون سبق إعادمها	
	–		أرباح بيع أوراق مالية	
–				
×			**بعـــده**	

تابع قائمة الدخل

عن الفترة المالية من / / إلى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
-			ما قبله	
			يخصم منه:	
			المصروفات الإدارية	
	-		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	
	-		مصروفات إدارية أخرى	
(-)			**أعباء وخسائر**	
	-		مخصصات (بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	-		ديون معدومة	
	-		خسائر بيع أوراق مالية	
	-		أعباء وخسائر متنوعة	
(-)				
-			صافى أرباح (خسائر) النشاط «قبل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة»	
(-)			مصروفات تمويلية	
-			فؤاد دائنة	
-			صافى أرباح (خسائر) النشاط	
			يضاف إليه (يخصم منه):	
	-		أرباح (خسائر) فروق عملة	
	-		إيرادات (مصروفات) سنوات سابقة	
	-		أرباح (خسائر رأسمالية	
-	-		إيرادات وأرباح (خسائر) غير عادية	
-			صافى الربح (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
(-)			ضرائب الدخل	
-			صافى الربح (الخسارة)	

٢/١٤ أمثلة تطبيقية محلولة :

ولإيضاح كيفية إعداد قائمة الدخل وما يتعلق بها من تسويات جردية نورد فيما يلى المثالين التاليين:

مثال تطبيقى رقم (١):

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إحدى شركات قطاع الأعمال العام عن نشاطها وأرصدة حساباتها عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه).

الأرصدة المدينة:

١,٥٠٠ أجور نقدية، ٤٠٠ مزايا عينية، ٢٥٠ تأمينات اجتماعية، ١٨٠٠ خامات، ٢٥٠ إهلاكات أصول ثابتة، ١٣٠ إيجارات مخازن للإنتاج التام، ٣٥ خدمات مشتراة، ١٢ خسائر رأسمالية، ٣٠ ديون معدومة، ١٥٠ فوائد قروض، ٢٥ مخصصات (خلاف مخصصات الإهلاك، ٢١٠ مخزون إنتاج تام أول المدة بالتكلفة.

الأرصدة الدائنة:

صافى المبيعات من الإنتاج العام، ١٥٠ إيرادات تشغيل للغير، ١٢٠ إيرادات أوراق مالية، ١٦٠ فوائد دائنة، ١٠ إيرادات متنوعة.

وعند الجرد تبين ما يلى:

١- يتضمن الإهلاك ما قيمته ٥٠٠٠٠ جنيه استهلاكات أصول مهلكة دفترياً كما يتضمن ٦٠٠٠٠ إهلاكات أصول خاصة بالإدارة العامة للشركة.

٢- تقرر عند فحص المدينين اعتبار ديون قدرها ٢٠ ألف جنيه بمثابة ديون معدومة، وأن الديون المشكوك فيها حوالى ٥٠ ألف جنيه.

٣- تبين وجود إيجارات مخازن للإنتاج التام مستحقة لم تدفع بعد قدرها ٢٠ ألف جنيه، كما تبين وجود قيمة خدمات مشتراة مدفوعة مقدماً

قيمتها ٥ آلاف جنيه.

٤- تكلفة مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وهناك خامات متبقية بالمخازن قيمتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

٥- توزع الأجور بين الوظائف المختلفة للشركة بنسبة ٧٠٪ لوظيفة الإنتاج و٢٠٪ لوظيفة التسويق، ١٠٪ لوظيفة الإدارة.

٦- تقدر ضريبة الدخل فى حدود ٤٠٪ من صافى الربح.

٧- تقدر الفوائد الدائنة السنوية بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وإيرادات الأوراق المالية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب :

١- إعداد قائمة التسوية عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

٢- تصوير حـ/ تكلفة الإنتاج كما يظهر فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

٣- إعداد قائمة الدخل فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

الحـل :

قائمة التسوية عن العام المنتهى فى ٢٠٠٢/٦/٣٠

(بالألف جنيه)

اسم الحساب	الرصيد قبل التسوية	التسويات		الرصيد بعد التسوية
		إضافة	طرح	
الأرصدة المدينة:				
أجور نقدية	١٥٠٠			١٥٠٠
مزايا عينية	٤٠٠			٤٠٠
تأمينات اجتماعية	٢٥٠			٢٥٠
خامات	١٨٠٠		٣٠٠	١٥٠٠
إهلاكات أصول	٢٥٠			٢٥٠
إيجارات مخازن	١٣٠			١٥٠
خدمات مشتراه	٣٥	٢٠		٣٠
خسائر رأسمالية	١٢		٥	١٢
ديون معدومة	٣٠			٥٠
فوائد قروض	١٥٠	٢٠		١٥٠
مخصصات أخرى	٢٥	-		٧٥
مخزون إنتاج أول الفترة	٢١٠	٥٠		**٢١٠
الأرصدة الدائنة:				
صافى مبيعات	٦٤٠٠			٦٤٠٠
إيرادات تشغيل للغير	١٥٠			١٥٠
إيرادات أوراق مالية	١٢٠			١٠٠
فوائد دائنة	١٦٠	٤٠	٢٠	٢٠٠
إيرادات متنوعة	١٠			١٠
مخزون إنتاج تام آخر الفترة	-	٣٠٠		**٣٠٠

** يراعى إقفال أرصدة المخزون فى حساب تكلفة الإنتاج.

حساب تكلفة الإنتاج :

ترجع أهمية حساب تكلفة الإنتاج إلى أنه يمكن من خلاله الوصول إلى رصيد حساب تكلفة الإنتاج الذى يتم إدراجه فى قائمة الدخل ، ويعد هذا الحساب بأن تقفل فى الجانب المدين منه تكاليف عناصر الإنتاج المختلفة من مواد وأجور وخدمات إنتاجية (تتعلق بالإنتاج) وأيضاً تكاليف مخزون أول المدة من الإنتاج التام وغير التام وفى الجانب الدائن تسجل فيه تكاليف مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام وغير التام.

ويعد هذا الحساب على النحو التالى:

حـ/ تكلفة الإنتاج

		تكاليف عناصر الإنتاج	٣٠٠	مخزون إنتاج تام آخر الفترة
١٥٠٠		خامات		
١٥٠٥		أجور	٣١٣٥	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
		تكاليف أخرى		
	٣٠	خدمات مشتراة		
٢٢٠	١٩٠	إهلاك أصول إنتاجية		
٢١٠		مخزون إنتاج تام أول المدة		
٣٤٣٥			٣٤٣٥	

ملحوظة:

إجمالى الأجور = ١٥٠٠ + ٤٠٠ + ٢٥٠ = ٢١٥٠

ما يخص الإنتاج = ٢١٥٠ × ٧٠٪ = ١٥٠٥

ما يخص التسويق = ٢١٥٠ × ٢٠٪ = ٤٣٠

ما يخص الإدارة والتمويل = ٢١٥٠ × ١٠٪ = ٢١٥

٢١٥٠

إهلاك الأصول الإنتاجية = ٢٥٠ - ٦٠ إهلاك مبانى الإدارة = ١٩٠

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠

(بالألف جنيه)

إيرادات النشاط		
صافى مبيعات إنتاج تام	٦٤٠٠	
إيرادات تشغيل للغير	١٥٠	٦٥٥٠
يخصم منها:		
تكاليف الإنتاج	٣١٣٥	
تكاليف التسويق	٥٨٠	
		(٣٧١٥)
مجمل الربح		٢٨٣٥
يضاف إليه:		
إيرادات أوراق مالية	١٠٠	
إيرادات متنوعة	١٠	
يخصم منه:		١١٠
المصروفات الإدارية		(٢٧٥)
أعباء وخسائر		
مخصصات (بخلاف مخصصات الإهلاك)	٧٥	(١٢٥)
ديون معدومة	٥٠	
صافى أرباح النشاط (مثل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة)		٢٥٤٥
يضاف:		
فوائد دائنة		٢٠٠
يخصم		
فوائد مدينة		
صافى الربح مثل الضرائب		(١٥٠)
الضرائب على الدخل		٢٥٩٥
صافى الربح		١٠٣٨
		١٥٥٧

ملحوظة:

١- تكاليف التسويق

تكاليف أجور + إيجارات مخازن

٤٣٠ + ١٥٠ = ٥٨٠

٢- المصروفات الإدارية = أجور + إهلاك مبانى الإدارة

٢١٥ + ٦٠ = ٢٧٥

٣- ضرائب الدخل = ٢٥٩٥ × ٤٠٪ = ١٠٣٨

مثال تطبيقى رقم (٢):

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام التجارية بتاريخ ٢٠٠١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات):

أرصدة مدينة: ٣٠٠٠٠ أجور نقدية - ٧٠٠٠ مزايا عينية - ١٥٠٠ تأمينات اجتماعية - ٣٥٠٠٠ خامات ومواد - ١٨٠٠٠ خدمات مشتراة - ٣٩٠٠٠٠ بضائع مشتراة بغرض البيع - ١٤٠٠٠٠ ضرائب دخل - ٣٦٠٠٠ إهلاك مبانى الإدارة - ٧٠٠٠ إيجار مخازن - ٨٠٠٠ فوائد محلية - ٢٠٠٠ ضرائب عقارية.

أرصدة دائنة: ٣١٠٠٠ خدمات مباعة - ١٢١٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع - ٨٠٠٠ إيرادات أوراق مالية - ١٢٠٠٠ إيرادات متنوعة، منح وإعانات , ١٢٠٠٠٠.

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى:

١- تكلفة مخزن البضائع بغرض البيع ٦٢٠٠٠ جنيه، علماً بأن تكلفة المخزون أول السنة كانت ١٨٠٠٠ جنيه.

وبفحص مكونات قوائم جرد المخزون آخر السنة تبين أن هناك بضائع تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٨٠٠٠ جنيه، علماً بأن رصيد مخصص هبوط أسعار البضائع فى الدفاتر ٢٠٠٠ جنيه.

٢- إهلاكات الفترة الأخيرة ١٢٠٠٠ جنيه، ويتضمن ذلك ٢٠٠٠ جنيه إهلاك أصول تم إهلاكها دفترياً.

٣- لم تثبت بالدفاتر الهدايا والعينات المقدمة لعملاء الشركة فى أواخر الشهر الأخير والتى تبلغ قيمتها ٥٠٠٠ جنيه، كما لم يثبت بالدفاتر القيمة التقديرية لنقل مبيعات البضائع بواسطة سيارات الشركة وقيمتها ٨٠٠٠ جنيه.

٤- الديون المشكوك فى تحصيلها ٢٥٠٠٠ جنيه، علماً بأن رصيد مخصوص الديون المشكوك فى تحصيلها بالدفاتر ١٧٠٠٠ جنيه.

٥- المستحقات على الشركة كما يلى: ٤٠٠ جنيه إعلان مستحق لاتحاد الإذاعة والتليفزيون - ١٠٠ جنيه إيجار مخازن - ٥٠٠ جنيه إيجار سيارات من شركة قطاع خاص مستخدمة لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع.

والمطلوب:

* إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠.

حل المثـــال :

قائمة الدخل عن الفترة المالية من ٢٠٠١/٧/١ إلى٢٠٠٢/٦/٣٠

صافى مبيعات بضائع مشتراة بغرض البيع	١٢١٠٠٠٠	
خدمات مباعة	٣٩٠٠٠	
		١٢٤٩٠٠٠
يخصم:		
تكلفة شراء الوحدات المباعة	٣٥١٠٠٠	
تكاليف التسويق	١٠٧٠٠٠	٤٥٨٠٠٠
تكلفة إيرادات النشاط		
يضاف:		١٢٠٠٠٠
منح وإعانات		٥٧٨٠٠٠
مجمل الربح		
يضاف:		
إيرادات أوراق مالية	٨٠٠٠	
إيرادات متنوعة	١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠
يخصم:		
المصروفات الإدارية		
إهلاك مبانى الإدارة	٣٦٠٠٠	
ضرائب عقارية	٢٠٠٠	
أعباء وخسائر (مخصص ديون مشكوك فيها)	٨٠٠٠	٤٦٠٠٠
		٥١٢٠٠٠
صافى أرباح النشاط قبل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة		
يضاف:		
فوائد محلية		٨٠٠٠
صافى الربح قبل الضرائب		٥٢٠٠٠
ضرائب دخل		١٤٠٠٠
صافى الربح		٣٨٠٠٠

ملاحظات على الحل:

قيمة الخدمات المباعة:

قيمة الخدمات المباعة + قيمة تقديرية لنقل البضائع بسيارات الشركة

= ٣١٠٠٠ + ٨٠٠٠ = ٣٩٠٠٠ جنيه

تكاليف شراء الوحدات المباعة

٣٩٠٠٠٠ تكلفة بضائع مشتراة بغرض البيع

١٨٠٠٠ + تكلفة مخزون أول المدة

٥٠٠٠ + خسارة هبوط أسعار البضاعة (قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة الواجب تكوينه (٢٥٠٠٠ – ١٨٠٠٠ – ٢٠٠٠)

٦٢٠٠٠ (–) تكلفة مخزون سلعى آخر الفترة

٣٥١٠٠٠

ملحـوظة:

مخصص هبوط أسعار البضاعة = قيمة البضاعة بسعر التكلفة – قيمة البضاعة بسعر السوق

٢٥٠٠٠ – ١٨٠٠٠

= ٧٠٠٠

وحيث إن هناك رصيداً سابقاً للمخصص قيمته ٢٠٠٠ جنيه

∴ المخصص المراد تكوينه هذا العام = ٧٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

وهذه القيمة يجرى بها قيد التسوية الآتى:

٥٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء الوحدات المباعة

٥٠٠٠ إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون

تكاليف التسويق

أجور نقدية + مزايا عينية + تأمينات اجتماعية + خامات ومواد + خدمات مشتراة + إهلاكات + إيجار مخازن + هدايا وعينات.

= ٣٠٠٠٠ + ٧٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ + ١٨٠٠٠ + – + ٧٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٠٧٠٠٠ جنيه

ملحوظة:

الإهلاك يخص مبانى الإدارة لذلك يدرج ضمن المصروفات الإدارية .

ملخص

(*) تهدف قائمة الدخل إلى إظهار نتيجة أعمال الشركة خلال الفترة المالية.

(*) تعد قائمة الدخل إلى ثلاث مراحل كالتالى :

- المرحلة الأولى وتهدف إلى تحديد مجمل خسارة أو ربح النشاط ، وفيها تتم المقارنة بين إيرادات النشاط الجارى وبين تكاليف النشاط.
- المرحلة الثانية يتم من خلالها التوصل إلى صافى أرباح أو خسائر النشاط قبل المصروفات التمويلية والفوائد الدائنة .
- المرحلة الثالثة : تهدف إلى حساب صافى أرباح أو خسائر النشاط .

(*) لإعداد قائمة الدخل لابد أولاً من إعداد قائمة التسويات وثانياً إعداد حساب تكلفة الإنتاج .

(*) يهدف إعداد قائمة التسويات إلى التوصل إلى قيم عناصر المصروفات والإيرادات الخاصة بالفترة ، حيث يتم فيها إجراء التسويات الجردية الخاصة بالمقدمات والمستحقات للوصول إلى القيم التى تدرج فى قائمة الدخل .

(*) يهدف حـ/ تكلفة الإنتاج المعد قبل إعداد قائمة الدخل إلى الوصول إلى قيمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة التى يتم إدراجها ضمن بنود قائمة الدخل .

أسئلة على الوحدة الدراسية الرابعة عشرة

التمرين الأول:

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ٣٠/ ٦/ ٢٠٠١ (المبالغ بالجنيهات):

أرصدة مدينة:

١٤٠٠٠ مخزون إنتاج تام - ١٩٨٢٠ أجور نقدية - ١٥٠٠ مزايا عينية- ٣٩٠٣٠ تأمينات اجتماعية - ٣٠٠٠٠ خامات ومواد - ٢١٣٠ خدمات مشتراة - ٥٠٠٠ ضرائب أخرى - ٨١٠٠ إهلاك واستهلاك -٧٠٠ إيجارات - ٢٠٠٠ فوائد محلية -٨٠٠ خسائر رأسمالية -١٨٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك - ٢٠٠٠ ضرائب عقارية.

أرصدة دائنة :

٧٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ٨٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام) - ٩١٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام - ١٠٠٠ خدمات مباعة - ٣٠٠٠ إيرادات أوراق مالية - ٢٠٠ فوائد دائنة - ٧٠٠ إيرادات سنوات سابقة - ٨٠٠ إيرادات متنوعة.

وعند الجرد تجمعت المعلومات الآتية:

١- بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى:

(أ) رصيد شركة قطاع عام ١٠٠ج يمثل خصما منح لهذه الشركة ولم يتم تسويته عند تحصيل المستحق عليها.

(ب) تقرر إعدام رصيد شركة قطاع خاص وقدره ٨٠٠ ج.

(جـ) الديون المشكوك فى تحصيلها ١٢٠٠ج.

٢- تكلفة مخزون الإنتاج التام ١٠٠٠ج، وتتضمن قوائم جرد هذا المخزون أصنافا

تالفة تلفا طبيعيا تكلفتها ٣٠٠٠ج.

٣- هناك إيجارات لم تسدد بعد قيمتها ١٢٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١- إعداد قائمة تسوية الحسابات المدينة والدائنة.

٢- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١,/٦/٣٠

التمرين الثانى:

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ٢٠٠١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات).

أرصدة مدينة:

٢٠٠٠ مخزون إنتاج تام - ١٥٨٠٠ أجور نقدية - ١٨٠٠ مزايا عينية - ٢٣٠٠ تأمينات اجتماعية - ٣٥٠٠٠ خامات ومواد - ٦٠٠٠ خدمات مشتراة - ١٠٠٠ ضرائب أخرى - ٨٨٠٠ آلات - ١٠٠٠ إيجارات - ٢٢٠٠ فوائد محلية - ٢٠٠٠ مخصصات الإهلاك - ٢٠٠ ضرائب عقارية.

أرصدة دائنة:

٩٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ٨٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام) - ١٠٠٠ صافى المبيعات إنتاج تام - ٢٠٠٠ إيرادات تشغيل للغير - ٧٠٠ خدمات مباعة - ١٣٠٠ إيرادات أوراق مالية - ٥٠٠ إيرادات سنوات سابقة - ٨٠٠ إيرادات متنوعة.

وعند الجرد تجمعت المعلومات التالية :

١- إهلاك الأصول من الفترة ٣٠٠٠ج - وبفحص الإهلاكات المثبتة فى الدفاتر تبين أنها تتضمن ٤٠٠ج إهلاك أصول مشتراة قديمة علماً بأن هذا الإهلاك حسب المعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى.

٢- بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى:

(أ) الديون المعدومة ١٠٠٠ج (الديون مستحقة على شركات قطاع خاص والديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ج.

(ب) رصيد إحدى المصالح الحكومية ١٠٠ج يمثل مبالغ سبق أن خصمتها المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد.

٣- الفاقد الطبيعى فى مخزون الخامات تكلفته ٣٠٠ج.

٤- المستحقات والمقدمات كما يلى: ١٠٠ج إيجار مخازن مستحق - ٣٠٠ج إيرادات تشغيل للغير مستحقة - ٨٠ج ضرائب عن السيارات مقدمة.

٥- تكلفة مخزون الإنتاج التام ١٦٠٠٠ج، وتتضمن قوائم جرد هذا المخزون أصنافاً تكلفتها ٣٠٠٠ ,

والمطلوب:

١- قائمة تسوية الحسابات المدينة والدائنة .

٢- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١, /٦/٣٠

التمرين الثالث:

استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر إحدى شركات قطاع عام بتاريخ ٣٠/ ٢٠٠٢/٦ (الأرقام بالألف جنيه) .

أرصدة مدينة:

٦٠٠٠ مخزون إنتاج تام - ٩٠٠٠ أجور نقدية - مزايا عينية - ١١٠٠ تأمينات اجتماعية - ٣٠٠٠٠ خامات ومواد - ٤٠٠٠ خدمات مشتراة - ٥٠٠ ضرائب أخرى - ٨١٠٠ إهلاك - ٩٠٠ إيجارات فعلية- ١٢٠٠ فوائد محلية - ٨٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك ٣٠٠ ضرائب عقارية - ٢٠٠ ضرائب محلية.

أرصدة دائنة:

٨٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ٣٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام) - ٧٠٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام - ٨٠٠ إيرادات - تشغيل للغير - ٢٠٠٠ إيرادات أوراق مالية - ٤٠٠ إيرادات سنوات سابقة - ٥٠٠ إيرادات متنوعة.

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى:

١- تكلفة مخزون الإنتاج التام ١٠٠٠٠، علماً بأن قوائم جرد هذا المخزون تتضمن أصنافاً تالفة تلفا طبيعيا تكلفتها ٢٠٠٠ .

٢- بفحص حسابات العملاء تقرر إعدام دين قدره ,٦٠٠ ومستحق على شركة قطاع خاص، ويتبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها ,٧٠٠

٣- المستحقات كما يلى: ٤٠٠ إيرادات تشغيل للغير مستحقة على شركة قطاع عام - ١٠٠٠ إيرادات أوراق مالية مستحقة علماً بأن قيمتها بعد خصم الضريبة ,٩٠٠

٤- إهلاك الفترة الأخيرة ٢٧٠٠، ويتضمن ذلك ٢٠٠ إهلاك أصول تم إهلاكها دفترياً.

والمطلوب:

١- إعداد قائمة تسوية حسابات نتيجة الأعمال للشركة.

٢- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

الوحدة الدراسية الخامسة عشرة
القوائم المالية الأساسية
(قائمة التدفقات النقدية)

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد المقصود بقائمة التدفقات النقدية .

٢- يميز بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية .

٣- يصف الإطار العام لقائمة التدفقات النقدية .

٤- يفرق بين الأنشطة المختلفة التى تمارسها شركات قطاع الأعمال العام .

٥- يذكر خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية .

٦- يجرى التسويات الجردية المتعلقة بالتدفقات النقدية .

٧- يعد قائمة التدفقات النقدية للشركة .

العناصر :

١٥/١ مقدمة.

١٥/٢ طرق إعداد قائمة التدفقات النقدى.

١٥/٣ الشكل العام لقائمة التدفقات النقدية.

١٥/٤ خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية .

١٥/٥ مثال تطبيقى محلول .

أهم المفاهيم :

قائمة التدفقات النقدية .

الوحدة الدراسية الخامسة عشرة
القوائم المالية الأساسية
(قائمة التدفقات النقدية)

١/١٥ مقدمة:

من المتعارف عليه أن القوائم المالية التقليدية كقائمة الدخل وقائمة المركز المالى تعد على أساس الاستحقاق، الذى لا يبرز تأثير أنشطة ومعاملات الشركة على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة ، وعلى الأنشطة المتعلقة بتوفير سيولة نقدية للشركة. لذا فقد اهتمت معايير المحاسبة بإعداد قائمة يمكن من خلالها دراسة تأثير معاملات الشركة على النقدية، وتحديد المصادر التى ساهمت فى تحقيق تدفقات نقدية داخلة In Cash flow للشركة، وتحديد أوجه استخدام هذه النقدية، ومن ثم اهتم النظام المحاسبى الموحد بتوفير أداة يمكن من خلالها التعرف على مصادر الحصول على النقدية واستخدامات هذه النقدية خلال الفترة المالية ، وذلك من خلال إعداد قائمة التدفقات النقدية.

٢/١٥ طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية:

تعد هذه القائمة بإحدى طريقتين:

١/٢/١٥ الطريقة المباشرة:

ويتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الأنواع الرئيسية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية إما من السجلات المحاسبية مباشرة أو عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات والبنود الأخرى لقائمة الدخل بالتغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون السلعى وحسابات المدينين والدائنين والبنود غير النقدية الأخرى التى يكون لها تأثير على النقدية.

٢/٢/١٥ الطريقة غير المباشرة:

يتم بموجب هذه الطريقة تحديد صافى التدفق النقدى عن طريق تسوية

صافى أرباح أو خسائر الفترة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية أو أى تأجيل لاستحقاق لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل السابقة. وبناءً عليه يتم تعديل صافى ربح الفترة أو الخسارة بالأمور التالية:

- التغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون وحسابات مدينى ودائنى التشغيل.
- البنود غير النقدية مثل الإهلاكات والإستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات المستثمر فيها غير الموزعة وحقوق الأقلية.
- جميع البنود الأخرى والتى يكون أثرها النقدى متعلقاً بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التمويل.

٣/١٥ الشكل العام لقائمة التدفقات النقدية:

نعرض فيما يلى نموذجاً لقائمة التدفقات النقدية كما وردت بالقرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١، ونورد بعد عرض هذا النموذج أهم الملاحظات والنقاط الرئيسية الخاصة بإعداد هذه القائمة.

قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

	رقم الإيضاح			سنة المقارنة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل(*):				
صافى الربح (الخسارة)			–	
تسوية البنود غير العادية				
الإهلاك والاستهلاك		–		
مخصصات		–		
مخصصات انتفى الغرض منها.		(–)		
خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية		–		
تسوية البنود التى تؤثر على صافى الربح (الخسارة) ولا تدخل ضمن التدفقات من أنشطة التشغيل				
خسائر (أرباح) بيع الأصول الثابتة		–		
خسائر أرباح بيع الاستثمارات المالية		–		
تسوية التغيرات فى أرصدة المخزون والحسابات المدينة والدائنة				
النقص (الزيادة) فى المخزون		–		
النقص (الزيادة) فى العملاء وأوراق القبض ومدينى التشغيل		–		
الزيادة (النقص) فى العملاء وأوراق الدفع ودائنى التشغيل		–		
إجمالى التسويات				
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (١)			–	
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		(–)	–	
مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة (مشروعات تحت التنفيذ)		–		
متحصلات من بيع أصول ثابتة		(–)		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية		–		
متحصلات من بيع استثمارات مالية		(–)		
مدفوعات قروض طويلة الأجل		–		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		(–)		
مدفوعات لاقتناء أصول أخرى طويلة الأجل			–	

(*) يجوز اتباع الطريقة المباشرة فى عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وفقاً لما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بقائمة التدفقات النقدية.

تابع قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة المالية من / / إلى / /

	رقم الإيضاح			سنة المقارنة
متحصلات من بيع أصول أخرى طويلة الأجل		-		
			-	
صافى التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار (٢)				
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل				
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال (أسهم نقدية)		-		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		-		
مدفوعات لسداد قروض طويلة الأجل		(-)		
متحصلات من إصدار سندات		-		
مدفوعات لسداد سندات		(-)		
مدفوعات لسداد التزامات عقود التأجير التمويلى		(-)		
متحصلات من قروض قصيرة الأجل		-		
مدفوعات لسداد قروض قصيرة الأجل		(-)		
متحصلات من سحب على المكشوف		-		
مدفوعات لسداد السحب على المكشوف		(-)		
مدفوعات لشراء الشركة جانباً من أسهمها (أسهم الخزينة)		(-)		
متحصلات من إعادة بيع الشركة لأسهمها المشتراة		-		
توزيعات أرباح مدفوعة		(-)		
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التمويل (٣)			-	
التغير فى حركة النقدية خلال الفترة المالية (١+٢+٣)			-	
رصيد النقدية وما فى حكمها أول الفترة المالية			-	
رصيد النقدية وما فى حكمها آخر الفترة المالية			-	

أهم الملاحظات على قائمة التدفقات النقدية:

١- استخدام القرار الوزارى وفقاً للنموذج الذى صدر لقائمة التدفقات النقدية الطريقة غير المباشرة فى إعداد هذه القائمة، حيث اعتمد على تعديل صافى أرباح وخسائر الفترة وتسويتها بالبنود غير النقدية بهدف الوصول إلى صافى التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة للمنشأة.

٢- تم تقسيم أنشطة المنشأة إلى ثلاث مجموعات:

(أ) أنشطة التشغيل: وهى الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد وأى أنشطة أخرى لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.

(ب) أنشطة الاستثمار : وهى الأنشطة المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة أو التصرف فيها.

(جـ) أنشطة التمويل : وهى الأنشطة التى ينتج عنها تغيرات فى حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة.

٣- أجاز القرار الوزارى أن يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للطريقة المباشرة فى عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وفقاً لما يقضى به المعيار المحاسبى الخاص بقائمة التدفقات النقدية.

٤/١٥ خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة غير المباشرة وفقاً للخطوات التالية:

١- الحصول على رقم صافى الربح أو صافى الخسارة من واقع تسفر عنه قائمة الدخل من نتائج أعمال عن الفترة المالية.

٢- يتم تسوية صافى الربح أو صافى الخسائر بأرصدة حسابات الإهلاك والاستهلاك والمخصصات، وخسائر أو أرباح تقييم العملات الأجنبية،

والمخصصات التى انتفى الغرض منها. وكذا بالخسائر أو الأرباح الرأسمالية، وبالتغيرات فى أرصدة المخزون، والحسابات المدينة والدائنة.

٣- يتم إضافة أو خصم التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة نتيجة التغيرات فى الأرصدة النقدية من عمليات وأنشطة الاستثمار، ومن أنشطة التمويل (إصدار أسهم، إصدار سندات، الحصول على قروض / سداد قروض).

٤- يتم خصم توزيعات الأرباح من الناتج الخاص بالتدفقات النقدية الصافية الناتجة من المرحلة السابقة، وذلك للحصول على صافى التدفقات النقدية من أنشطة التمويل.

٥- يتم إضافة رصيد النقدية بالبنوك وبالصندوق فى أول المدة إلى صافى التدفق النقدى بعد تسوية التدفقات النقدية من أنشطة التمويل فيتم الحصول على رصيد النقدية آخر المدة والذى لابد وأن يتطابق مع رصيد النقدية بالبنوك وبالصندوق والظاهر بقائمة المركز المالى والمعدة فى نهاية الفترة المحاسبية.

٥/١٥ مثال تطبيقى محلول :

وفيما يلى ميزانية الشركة العربية للسنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١ و٢٠٠١/٢٠٠٢ والتغيرات فى الأرصدة القائمة فى تلك التواريخ.

البيـــــــــان	٢٠٠٢/٦/٣٠	٢٠٠٢/٦/٣٠	صافى التغير
نقدية يالصندوق والبنوك	٤٧١٠٠٠	٣٠٧٠٠٠	١٦٤٠٠٠
استثمارات مالية (بالتكلفة)	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)
مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية	(١٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	١٥٠٠٠
العملاء التجاريون	٥٥٠٠٠٠	٥١٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
المخرون	٨١٠٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	(٨٠٠٠٠)
استثمارات طويلة الأجل فى شركة (×)	٤٢٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٠٠٠
أصول ثابتة (بالتكلفة)	١١٤٥٠٠٠	١٠٧٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	(٣٤٥٠٠٠)	(٢٨٠٠٠٠)	(٦٥٠٠٠)
أصول غير ملموسة (براءة اختراع بالصافى)	١٠٩٠٠٠	١١٨٠٠٠	(٩٠٠٠)
إجمالى الأصول	٣٣٠٠٠٠	٣٢٣٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
الالتزامات المتداولة :			
الموردون	٨٤٥٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	(١١٥٠٠٠)
قروض طويلة الأجل	٦٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	(٣٠٠٠٠٠)
ضرائب مستحقة	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	-
رأس المال المدفوع (القيمة الأسمية للسهم)	٨٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
علاوة إصدار الأسهم	٢٣٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥٨٥٠٠٠	٣٦٥٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين	٣٣٠٠٠٠٠	٣٢٣٥٠٠٠	٦٥٠٠٠

معلومات إضافية:

- بتاريخ ٢٠٠١/٨/٢ قامت الشركة العربية ببيع آلات بلغت تكلفتها ٤٥٠٠٠ جنيه وقد بلغت القيمة الدفترية لهذه الآلات فى تاريخ البيع ٢٨٠٠٠ جنيه وذلك مقابل مبلغ نقدى قدره ١٨٠٠٠ جنيه.
- بتاريخ ٢٠٠١/٩/١ قامت الشركة ببيع أحد استثماراتها المالية بمبلغ ١١٩٠٠٠ جنيه هذا ولم تكن هناك معاملات أخرى خلال العام على حساب الاستثمارات المالية.

- بتاريخ ٢٠٠٢/١/١ قامت الشركة بزيادة رأسمالها وذلك عن طريق إصدار ٢٠٠٠٠ سهم عادى بمبلغ ١٣ جنيهاً للسهم الواحد.
- بلغ صافى أرباح عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ مبلغ ٣٠٥٠٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بتاريخ ٢٠٠٢/٨/٥ بسداد توزيعات عن الأرباح بلغت ٨٥٠٠٠ جنيه .
- تمتلك الشركة نسبة ٢٠٪ من رأسمال شركة (س) مشتراة عام ٢٠٠٠ وتثبت هذه الاستثمارات بالدفاتر بطريقة حقوق الملكية وقد حققت شركة (س) عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ صافى أرباح قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه ولم تقم بأية توزيعات للأرباح عام ٢٠٠٢ .

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل عن عام ٢٠٠٢/٢٠٠١:

صافى المبيعات	٢٦٦٤٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٩٤٠٠٠٠
مجمل الربح	٧٢٤٠٠٠
حصة الشركة فى أرباح الشركة المستثمر فيها	١٨٠٠٠٠
استهلاك مصروفات التأسيس	(٤٠٠٠)
صافى أرباح العام	٩٠٠٠٠٠

معلومات إضافية :

- بتاريخ ٢٠٠١/٨/١ قامت الشركة بشراء حاسب آلى بلغت تكلفته ١٧٠٠٠٠ جنيه تتضمن ١٥٠٠٠ جنيه ضريبة مبيعات ومصروفات والتسلم والتركيب كما لم يتم استبعاد أى أصل من الأصول خلال الفترة.
- خلال عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ قامت الشركة بامتلاك ٢٥٪ من الأسهم العادية لشركة (ص) ومن خلال هذه النسبة فإن الشركة بذلك تمارس

تأثيراً جوهرياً على السياسات التشغيلية والمالية لشركة (ص) وبالتالى تم معالجة هذا الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.

- تم خلال عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ إصدار أسهم عادية بمبلغ ٣٤٠٠٠٠ جنيه كما تم سداد توزيعات نقدية قدرها ٦٣٠٠٠٠ جنيه.
- خلال عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ قامت شركة (ص) بتوزيع أرباح نقدية على مساهميها قدرها ٣٨٤٠٠٠ جنيه كما حققت صافى أرباح قدره ٧٢٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

إعداد قائمة التدفقات النقدية للشركة من السنة المالية المنتهية فى ٦/٣٠/ ٢٠٠٢ .

تمهيد الحل:

(أ) هناك بعض التغيرات بين أرصدة الأصول والالتزامات فى أول الفترة وآخر الفترة يتم تبويبها مباشرة بقائمة التدفق النقدى حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها (تشغيل - استثمار - تمويل) ولهذا تم إدراج صافى التغير فى أرصدة المخزون والموردين والالتزامات المتداولة البالغة ٨٠٠٠٠ جنيه، ١١٥٠٠٠ جنيه على التوالى مباشرة بقائمة التدفق النقدى ضمن أنشطة التشغيل باعتبارها ضمن عناصر رأس المال العامل للمنشأة ، كما تم تبويب التغير فى رأس المال والقروض طويلة الأجل مباشرة بقائمة التدفق النقدى ضمن أنشطة التمويل.

(ب) هناك بعض التغيرات الأخرى بين أرصدة الأصول والالتزامات فى أول الفترة وآخر الفترة لا يمكن تبويبها مباشرة بقائمة التدفق النقدية ضمن أحد الأنشطة وذلك بسبب أن كل تغير منها يمثل فى حقيقته أكثر من نوع من التغير، لذا ينبغى تحليل تلك التغيرات إلى عناصرها ثم تبويب

هذه العناصر على الأنشطة المختلفة المتعلقة بها بقائمة التدفق النقدى.

١- مجمع إهلاك الأصول الثابتة :

٢- تكلفة الأصول الثابتة

رصيد ٢٠٠١/٧/١	٢٨٠٠٠٠
يضاف: إهلاك العام	٨٢٠٠٠
يخصم: مجمع إهلاك الأصول الثابتة مباعة	(١٧٠٠٠)
	٣٤٥٠٠٠

رصيد ٢٠٠١/٧/١	١٠٧٠٠٠٠	
يضاف: تكاليف أصول ثابتة مشتراة	١٢٠٠٠٠	(تم تبويبها ضمن أنشطة الاستثمار)
يخصم: أصول ثابتة مباعة	(٤٥٠٠٠)	
رصيد ٢٠٠٢/٦/٣٠	١١٤٥٠٠٠	

٣- الاستثمارات المالية والمخصصات المتعلقة بها:

تكلفة الاستثمارات المالية المباعة	١٠٠٠٠٠
يخصم: مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	(١٥٠٠٠)
القيمة الدفترية للاستثمارات المباعة	٨٥٠٠٠
المتحصلات النقدية من البيع	١١٩٠٠٠
أرباح بيع الاستثمارات المالية	٣٤٠٠٠

٤- تم تسوية صافى أرباح العام بقيمة حصة الشركة فى الأرباح غير الموزعة من الاستثمارات طويلة الأجل أثبتت بطريقة حقوق الملكية ؛ حيث إنها لا تمثل تدفق نقدى (صافى أرباح الشركة المستثمر فيها) = ١٥٠٠٠٠× ٢٠٪ نسبة المساهمة = ٣٠٠٠٠ جنيه .

٥- تم تسوية صافى أرباح العام بقيمة استهلاك الأصول غير الملموسة حيث لا تمثل تدفقاً نقدياً .

٦- الأرباح المحتجزة .

رصيد ٢٠٠١/٧/١	٣٦٥٠٠٠	
يضاف: أرباح العام	٣٠٥٠٠٠	(تم تبويبها ضمن أنشطة التمويل)
يخصم: توزيعات مسددة	(٨٥٠٠٠)	
رصيد ٢٠٠٢/٦/٣٠	٥٨٥٠٠٠	

٧- يمثل صافى الزيادة فى النقدية وما فى حكمها خلال العام ناتج جمع كل من صافى النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل والاستثمار بعد خصم النقدية المستحقة فى أنشطة التمويل، والذى يتعين أن يتطابق مع التغير بين أرصدة النقدية وما فى حكمها فى بداية ونهاية الفترة.

الشركة العربية

قائمة التدفقات النقدية عام ٢٠٠١/٢٠٠٢

(الفترة من ٢٠٠١/٧/١ حتى ٢٠٠٢/٦/٣٠)

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:	
صافى أرباح العام	٣٠٥٠٠٠
تعديلات لتسوية صافى الأرباح مع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	٩٠٠٠
استهلاك الأصول غير الملموسة (براءة اختراع)	٨٢٠٠٠
إهلاك الأصول الثابتة	١٠٠٠٠
حصة الشركات فى الأرباح غير الموزعة من الاستثمارات طويلة الأجل	(٣٠٠٠٠)
أرباح بيع استثمارات مالية	(٣٤٠٠٠)
أرباح التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل	٣٤٢٠٠٠
النقص فى المخزون	٨٠٠٠٠
النقص فى الموردين والالتزامات المتداولة	(١١٥٠٠٠)
الزيادة فى أرصدة العملاء	(٣٥٠٠٠)
صافى النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل	٢٧٢٠٠٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار:	
متحصلات من بيع استثمارات مالية	١١٩٠٠٠٠
متحصلات من بيع أصول ثابتة	١٨٠٠٠
مدفوعات شراء أصول ثابتة	(١٢٠٠٠٠)
صافى النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار	١٧٠٠٠
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل:	
متحصلات من إصدار رأس المال	٢٦٠٠٠٠
توزيعات الأرباح المسددة	(٨٥٠٠٠)
سداد قروض طويلة الأجل	(٣٠٠٠٠٠)
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة التمويل:	(١٢٥٠٠٠)
صافى الزيادة فى النقدية وما فى حكمها خلال العام	١٦٤٠٠٠
النقدية وما فى حكمها فى بداية العام	٣٠٧٠٠٠
أرصدة النقدية وما فى حكمها فى نهاية العام	٤٧١٠٠٠

ملخص

(*) تعد قائمة التدفقات النقدية بهدف التعرف على مصادر النقدية وأوجه استخداماتها .

(*) تعد قائمة التدفقات النقدية بإحدى طريقتين :

الطريقة المباشرة : وفيها يتم مقارنة المقبوضات النقدية بالمدفوعات النقدية بهدف الوصول إلى صافى التدفقات النقدية .

الطريقة غير المباشرة : ومنها يتم تحديد صافى التدفقات النقدية عن طريق تسوية صافى أرباح أو خسائر الفترة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية .

(*) تتمثل التدفقات النقدية التى تحتوى عليها قائمة التدفقات النقدية فى :

- التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل .
- التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار .
- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل .

أسئلة على الوحدة الدراسية الخامسة عشرة

س : ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ فى كل مما يأتى مع التعليل :

أ- يمكن من خلال قائمة التدفقات النقدية معرفة تأثير معاملات الشركة المختلفة على النقدية .

ب- لا يوجد اختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة فى إعداد قائمة التدفقات النقدية .

ج- تقسم أنشطة المنشأة إلى ثلاث مجموعات من الأنشطة هى التشغيل ، الاستثمار ، والتمويل .

د- يتم إجراء التسويات الجردية الخاصة بقائمة التدفقات النقدية بعد إعداد هذه القائمة .

تطبيق رقم (١)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات احدى شركات قطاع الأعمال العام:

البيـــــــان	٢٠٠٢/٦/٣٠	٢٠٠١/٦/٣٠	صافى التغير
نقدية بالصندوق والبنوك	٣١٣٠٠٠	١٩٥٠٠٠	١١٨٠٠٠
استثمارات مالية (بالتكلفة)	١٧٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	-
مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية	(١٣٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)	١١٠٠٠
العملاء التجاريون	٤١٨٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	(٢٢٠٠٠)
المخزون	٥٩٥٠٠٠	٥٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠
أراضى	٣٨٥٠٠٠	١٧٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠
آلات ومعدات	٧٥٥٠٠٠	٦٩٠٠٠٠	٦٥٠٠٠
مجمع إهلاك الآلات والمعدات	(١٩٩٠٠٠)	(١٤٥٠٠٠)	(٥٤٠٠٠)
الشهرة (بالصافى)	(٥٧٠٠٠)	٦٠٠٠٠	(٣٠٠٠)
إجمالى الأصول	٢٤٨٦٠٠٠	٢٠٨٦٠٠٠	٤٠٠٠٠

الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	-
الموردون والالتزامات المتداولة	٥٩٥٠٠٠	٤٧٤٠٠٠	١٢١٠٠٠
قروض طويلة الأجل	٣٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	(١٥٠٠٠٠)
ضرائب مستحقة	٤٤٠٠٠	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠
حقوق الأقلية	١٧٩٠٠٠	١٦١٠٠٠	١٨٠٠٠
رأس المال	٨٨٣٠٠٠	٦٢٤٠٠٠	٢٥٩٠٠٠
أرباح محتجزة	٣٣٥٠٠٠	١٩٥٠٠٠	١٤٠٠٠٠
إجمالى الالتزامات وحقوق الملكية	٢٤٨٦٠٠٠	٢٠٨٦٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

معلومات إضافية:

- بتاريخ ٢٠٠١/٨/٢٠ قامت الشركة بإصدار أسهم عادية مقابل حصولهم على قطعة أرض قيمتها ٢١٥٠٠٠ جنيه أدرجت ضمن أصولها الثابتة كما أصدرت أسهماً عادية نقدية بمبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه.
- بتاريخ ٢٠٠٢/٥/١٥ قامت الشركة بسداد توزيعات نقدية على أسهمها العادية بلغت ٥٨٠٠٠ جنيه.
- بتاريخ ٢٠٠٢/٣/٣٠ باعت الشركة آلات مقابل نقدية قدرها ٤٠٠٠٠ جنيه وقد بلغت تكلفة الآلات المباعة ٦٢٠٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية فى تاريخ البيع ٣٤٠٠٠ جنيه.
- بتاريخ ٢٠٠٢/٥/٨ قامت الشركة بشراء آلات بلغت تكلفتها ١٢٧٠٠٠ جنيه .
- بتاريخ ٢٠٠٢/٨/١٥ قامت إحدى الشركات التابعة بتوزيع أرباح نقدية قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وتمتلك الشركة العربية نسبة ٧٠٪ من رأسمال تلك الشركة التابعة.
- بلغ صافى أرباح الشركة القابضة عن عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ مبلغ ١٩٨٠٠٠ جنيه فى حين بلغ صافى أرباح الشركة التابعة عن نفس العام

مبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- إعداد قائمة التدفقات النقدية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ٢٠٠٢.

تطبيق رقم (٢)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى شركات قطاع الأعمال العام التى تمارس نشاطاً صناعياً عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) .

أولاً : بيانات تتعلق ببعض عناصر قائمة الدخل :

أرباح بيع أصول ثابتة ٥٠ ، خسائر بيع استثمارات مالية ١٥ ، إيرادات استثمارات مالية ٨٠٠ .

ثانياً : بيانات تتعلق ببعض عناصر قائمة المركز المالى :

البيـــــــان	٢٠٠١/٦/٣٠	٢٠٠٢/٦/٣٠
الأصول:		
أصول ثابتة (بعد الإهلاك)	٢٥٠٠	٣٢٠٠
مشروعات تحت التنفيذ	١٥٠٠	٢٠٠٠
استثمارات مالية	٥٠٠٠	٤٨٠٠
قروض طويلة الأجل (ممنوحة للغير)	٤٠٠	٦٠٠
أصول غير ملموسة (صافى بعد الاستهلاك)	٢٠٠	٢٣٥

فإذا علمت الآتى :

١- بلغت تكلفة الأصول الثابتة المشتراة خلال الفترة ١١٥٠ ألف جنيه ، ويُقدر إهلاك هذه الأصول خلال الفترة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه .

٢- بلغت تكلفة الاستثمارات المالية المشتراة خلال الفترة ٥٠٠ ألف جنيه .

٣- بلغ المحصل من أقساط القروض التى سبق منحها للغير ١٥٠ ألف جنيه .

٤- بلغت تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراة خلال الفترة ٤٠ ألف جنيه ، ويُقدر إهلاك هذه الأصول خلال الفترة بمبلغ ٥ آلاف جنيه .

المطلوب :

إعداد قائمة التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

تطبيق رقم (٣)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى شركات قطاع الأعمال العام التى تمارس نشاطاً صناعياً وتجارياً عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) .

أولاً : بيانات تتعلق ببعض عناصر المركز المالى :

حقوق الملكية والخصوم	٢٠٠١/٦/٣٠	٢٠٠٢/٦/٣٠
رأس المال (أسهم عادية)	٥٠٠٠	٦٠٠٠
قروض طويلة الأجل	٥٠٠	٨٠٠
أرباح محتجزة	٢٠٠	٢٥٠
توزيعات أرباح مستحقة	٣٠٠	٢٥٠

ثانياً : بيانات أخرى :

١- حصلت الشركة على قروض جديدة من الغير خلال السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ قدرها ٤٠٠ ألف جنيه .

٢- بلغ صافى الربح بعد الضرائب عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ م ١٥٠ ألف جنيه .

فإذا علمت أن توزيعات الأرباح تتم فى صورة نقدية .

المطلوب :

إعداد قائمة التدفقات النقدية بأنشطة التمويل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

الوحدة الدراسية السادسة عشرة

القوائم المالية الأساسية

- قائمة توزيعات الأرباح (المقترحة)

- قائمة المركز المالى

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادرا على أن :

١- يذكر أسس توزيع أرباح شركات قطاع الأعمال العام.

٢- يعد قائمة توزيعات الأرباح المقترحة .

٣- يعد قائمة المركز المالى .

العناصر :

١/١٦ قائمة توزيعات الأرباح المقترحة .

٢/١٦ قائمة المركز المالى .

٣/١٦ مثال تطبيقى محلول .

أهم المفاهيم :

١- قائمة توزيعات الأرباح المقترحة .

٢- قائمة المركز المالى .

الوحدة الدراسية السادسة عشرة

القوائم المالية الأساسية

١٦/ ١ قائمة توزيعات الأرباح المقترحة :

١٦/١/١ مقدمة :

لم يتضمن القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ أى إشارة لكيفية توزيع الأرباح فى شركات قطاع الأعمال العام ، حيث يحكم التصرف فى الربح القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (قانون شركات قطاع الأعمال العام) الذى ينص على ما يلى فيما يتعلق بعملية توزيع أرباح شركات قطاع الأعمال العام :

١- يجب على مجلس الإدارة أن يحجز ٥٪ من الأرباح الصافية لتكوين احتياطى قانونى ، ويجوز استخدام هذا الاحتياطى فى تغطية خسائر الوحدة . وفى زيادة رأس المال ، ويجوز للجمعية العمومية للوحدة وقف حجز هذا الاحتياطى أو تخفيض نسبته إذا بلغ ما يساوى نصف رأس المال .

٢- يجوز أن ينص النظام الأساسى للوحدة على حجز نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين احتياطى نظامى بحد أقصى ١٠٪ بالنسبة للشركات التى لا تزاول النشاط بنفسها، و٢٠٪ بالنسبة لغيرها من الشركات . ويستخدم الاحتياطى النظامى حسب الأغراض المنصوص عليها فى نظام الوحدة الأساسى وإذا لم تكن تلك الأغراض منصوصاً عليها جاز للجمعية العمومية - بناء على اقتراح مجلس الإدارة - أن تقرر استخدامه فيما يعود بالنفع على الوحدة أو على المساهمين .

٣- يجوز للجمعية العمومية للشركة التابعة تكوين احتياطيات أخرى غير الاحتياطى القانونى والنظامى . كما يجوز هذا أيضاً بالنسبة للشركة القابضة بناء على اقتراح مجلس الإدارة على ألا تتجاوز هذه الاحتياطيات الأخرى ١٠٪ من المتبقى من الأرباح الصافية بعد حجز الاحتياطى القانونى والنظامى

وتخصيص نسبة لا تقل عن ٥٪ من رأس المال المساهمين والعاملين كدفعة أولى ونسبة لا تزيد على ٥٪ من الأرباح الصافية بعد تخصيص الدفعة الأولى للمساهمين والعاملين كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة .

٤- يتم تخصيص دفعة أولى للمساهمين والعاملين من الأرباح الصافية بنسبة ٥٪ من رأس المال ويجب ألا يقل نصيب العاملين فى الأرباح التى يتقرر توزيعها عن ١٠٪ من هذه الأرباح ولا يجوز أن يزيد مايصرف للعاملين نقداً من الأرباح التى تقرر توزيعها على مجموع أجورهم السنوية الأساسية ويتم تجنيب ما يزيد على ذلك فى حساب خاص لإنشاء مشروعات إسكان وتقديم خدمات إجتماعية .

٥- يتم تخصيص ما لايجاوز ٥٪ من الأرباح الصافية بعد تخصيص الدفعة الأولى للمساهمين والعاملين كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة .

٦- يخصص ما لايزيد على ١٠٪ من الأرباح الصافية بعد تخصيص الدفعة الأولى للمساهمين والعاملين ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة كتوزيعات لأصحاب حصص التأسيس .

٢/١/١٦ نموذج قائمة توزيعات الأرباح المقترحة :

نعرض فيما يلى نموذج قائمة توزيعات الأرباح المقترحة كما وردت فى القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ التى كانت على النحو التالى :

قائمة توزيعات الأرباح (المقترحة)
عن الفترة المالية المنتهية فى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
	–		صافى الربح (الخسارة)	
	–		الأرباح (الخسائر) المرحلة من العام السابق	
	–		احتياطيات محولة (تذكر تفصيلاً)	
–			الأرباح القابلة للتوزيع	
			ويتم توزيعها على النحو التالى :	
			احتياطيات :	
	–		احتياطى قانونى	
	–		احتياطى نظامى (يذكر تفصيلاً)	
	–		احتياطى رأسمالى (إن وجد)	
	–		احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
			أرباح موزعة :	
	–		توزيعات للمساهمين (بواقع ... للسهم)	
	–		توزيعات للعاملين	
	–		مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	
	–		توزيعات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
–			أرباح مرحلة للعام التالى	
×				

٢/١٦ قائمة المركز المالى :

تعد قائمة المركز المالى (الميزانية) فى نهاية الفترة المالية لبيان إجمالى استثمارات الشركة ومصادر تمويل هذه الاستثمارات. ونعرض فيما يلى عناصر قائمة المركز المالى وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية بالشكل الذى يمكن من خلاله التعرف على الأصول والاستثمارات طويلة الأجل ، ورأس المال العامل، ومصادر تمويل الاستثمارات سواء أكانت فى صورة حقوق ملكية أم التزامات طويلة الأجل .

هذا ، وتأخذ قائمة المركز المالى الشكل التالى :

قائمة المركز المالى

فى / /

الصافى	مجمع إهلاك	تكلفة	رقم الإيضاح		سنة المقارنة
				الأصول طويلة الأجل	
				أصول ثابتة	
–	–	–		أراضٍ	
–	–	–		مبانٍ وإنشاءات ومرافق وطرق	
–	–	–		آلات ومعدات	
–	–	–		وسائل نقل وانتقال	
–	–	–		عدد وأدوات	
–	–	–		أثاث وتجهيزات مكتبية	
–	–	–		ثروة حيوانية ومائية	
–	–	–			
				مشروعات تحت التنفيذ	
		–		تكوين استثمارى	
		–		إنفاق استثمارى	
–					
				استثمارات طويلة الأجل	
		–		استثمارات عقارية	
		–		استثمارات فى أسهم فى شركات تابعة/ شقيقة (القيمة السوقية ... جنيه)	
		–		استثمارات فى أسهم فى شركات أخرى	
		–		استثمارات فى سندات	
		–		استثمارات فى وثائق استثمار	
–					
×				بعده	

* تقرير مراقب الحسابات مرفق .
* الإيضاحات المتممة جزء لا يتجزأ من القوائم المالية وتقرأ معها .

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ما قبله	
			قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	
	–		قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة	
	–		قروض لجهات أخرى	
–				
			أصول غير ملموسة (بالصافى)	
	–		شهرة	
	–		براءات اختراع/علامات تجارية/ حقوق	
	–		امتياز وتأليف	
	–		تكاليف التطوير	
–				
–			نفقات مرسلة (بالصافى)	
–			نفقات مؤجلة (بالصافى)	
–			مجموع الأصول طويلة الأجل (١)	
			الأصول المتداولة	
			مخزون	
	–		مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار *	
	–		مخزون إنتاج غير تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه) *	
	–		مخزون إنتاج تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه) *	
	–		مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه) *	
	–		اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات	
–				
			عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة	
	–		عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه)	
	–		أوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته .. جنيه)	
×			بعده	

* يتضمن المخزون لدى الغير .

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
–	–		ما قبله	
	–		حسابات مدينة لدى الشركات القابضة/ التابعة/الشقيقة	
	–		حسابات مدينة لدى المصالح والهيئات	
	–		إيرادات مستحقة التحصيل	
	–		مصروفات مدفوعة مقدما	
	–		موردون (أرصدة مدينة)	
	–		حسابات مدينة أخرى	
–				
–			استثمارات وأوراق مالية متداولة (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ... جنيه)	
			نقدية بالبنوك والصندوق	
	–		ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق	
	–		غطاء خطابات ضمان	
	–		حسابات جارية بالبنوك	
	–		نقدية بالصندوق	
–			مجموع الأصول المتداولة	
–				
			الالتزامات المتداولة	
			مخصصات	
	–		مخصص الضرائب المتنازع عليها	
	–		مخصص المطالبات والمنازعات	
	–		مخصصات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
–				
×			بعده	

(تابع) قائمة المركز المالى

فى / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
–			ما قبله	
			بنوك دائنة	
	–		سحب على المكشوف	
	–		تمويل اعتمادات مستندية	
–	–		قروض قصيرة الأجل	
			موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة	
	–		موردون	
	–		أوراق دفع	
	–		حسابات دائنة للشركات القابضة/ التابعة / الشقيقة	
	–		حسابات دائنة للمصالح والهيئات	
	–		دائنو التوزيعات	
	–		مصروفات مستحقة السداد	
	–		إيرادات محصلة مقدماً	
	–		عملاء (أرصدة دائنة)	
	–		أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعواماً لاحقة)	
	–		أقساط قروض طويلة الأجل تستحق السداد خلال السنة المالية التالية	
–			حسابات دائنة أخرى	
(–)			مجموع الالتزامات المتداولة	
–			رأس المال العامل (٢)	
–			إجمالى الاستثمار (١ + ٢) ويتم تمويله على النحو التالى :	
			حقوق الملكية	
	–		رأس المال المصدر	
	(–)		أقساط لم يطلب سدادها	
	(–)		أقساط متأخر سدادها	
–			**رأس المال المدفوع احتياطيات**	
	–		احتياطى قانونى	
	–		احتياطى نظامى	
×			بعده	

(تابع) قائمة المركز المالى

في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ما قبله	
	–		احتياطى رأسمالى	
	–		احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)	
	–		أرباح (خسائر) مرحلة	
	–		صافى ربح (خسارة) العام	
	(–)		(أسهم الخزينة)	
–			مجموع حقوق الملكية (٣)	
			الالتزامات طويلة الأجل	
	–		قروض طويلة الأجل من شركات قابضة / تابعة / شقيقة	
	–		قروض طويلة الأجل من البنوك	
	–		قروض طويلة الأجل من جهات أخرى	
	–		سندات	
–			مجموع الالتزامات طويلة الأجل (٤)	
–			إجمالى تمويل الاستثمار (٣ + ٤)	

٣/١٦ مثال تطبيقى محلول :

فيما يلى الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لإحدى شركات قطاع الأعمال العام فى ٢٠٠١/٦/٣٠ (المبالغ بالألف جنيه) :

أصول ثابتة مختلفة ٢٠٠٠٠ – مجمع إهلاك أصول ثابتة ٨٠٠٠ – مخزون بضاعة (فى٢٠٠٠/٧/١) ٤٠٠٠ – عملاء وأوراق قبض ٦٢٥٠ – ديون معدومة ٥٠٠ – مشروعات تحت التنفيذ ٤٠٠٠ – شهرة محل ٤٠٠٠ – حسابات مدينة مختلفة ١٢٠٠ – نقدية بالبنك والصندوق ٥٧٥٠ – استثمارات مالية متداولة ٤٠٠٠ – استثمارات مالية فى شركات تابعة ٢٠٠٠ – استثمارات مالية فى شركات شقيقة ١٠٠٠ – استثمارات مالية أخرى طويلة الأجل ١٤٠٠ – نفقات مؤجلة ١٦٠٠ (بالصافى) – براءات اختراع وعلامات تجارية ٢٠٠٠ – تكاليف تطوير ١٠٠٠ – إجمالى المبيعات ٢٠٠٠٠ – المشتريات ١٠٠٠٠ – مردودات المبيعات ٥٠٠ – مرتجعات المبيعات ٤٠٠ – مسموحات المبيعات ٦٠٠– خصم مسموح به ٥٠٠ – تكاليف تسويقية ٢٠٠٠ – مصروفات إدارية ٤٠٠٠ – مصروفات تمويلية ١٢٠٠ – فوائد دائنة ٤٠٠ – أرباح مبيعات تقسيط تخص أعواماً لاحقة ٤٠٠٠ – إيرادات استثمارات مالية من شركات تابعة ٥٠٠ – إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة ٣٠٠ – إيرادات استثمارات مالية من شركات أخرى ٢٠٠ – عائد عقود تأجير تمويلى تخص أعواماً لاحقة ٢٠٠٠ – أرباح بيع أوراق مالية ٢٠٠ – خسائر فروق عملة ٦٠٠ – مصروفات تخص سنوات سابقة ١٠٠٠ – أرباح بيع أصول ثابتة ٤٠٠٠ – مخصص هبوط أسعار بضاعة ١٠٠٠ – مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها (رصيد ٢٠٠٠/٧/١) ١٠٥٠ – مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ٧٠٠ – مخصص ضرائب ٢٠٠٠ – بنوك دائنة ٣٠٠٠ – موردون وأوراق دفع ٤٠٠٠ – حسابات دائنة مختلفة ٤٠٠٠ – رأس المال المدفوع ٨٠٠٠ – احتياطى قانونى ١٢٠٠– احتياطى نظامى ١٨٠٠ – احتياطى ارتفاع أسعار أصول ثابتة

١٠٠٠- أسهم الخزانة ٢٠٠٠ - قروض طويلة الأجل من شركات شقيقة ٢٠٠٠ - قروض طويلة الأجل أخرى ٩٥٠ - سندات (١٠٪) ١٠٠٠٠ - علاوة إصدار السندات ١٠٠٠ - مخصص ديون مشكوك فيها للحسابات المدينة المختلفة ٢٠٠ .

المطلوب :

أولا : إعداد قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠ ، وقائمة المركز المالى فى نفس التاريخ إذا علمت ما يلى :

١- فى ٢٠٠١/٦/٣٠ بلغت تكلفة المخزون ٦ مليون جنيه ، وبلغ سعره السوقى ٥ مليون جنيه .

٢- أعدم عند الجرد ديون بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥٪ من رصيد العملاء وأوراق القبض .

٣- القيمة السوقية للأوراق المالية المتداولة ٣,٣ مليون جنيه .

٤- القيمة السوقية للاستثمارات فى شركات تابعة ٢,٥ مليون جنيه وللاستثمارات فى شركات شقيقة ١,٥ مليون جنيه .

٥- أرباح مبيعات تقسيط تخص العام الحالى مليون جنيه ، وعائد عقود تأجير تمويلى تخص العام الحالى ٥٠٠,٠٠٠ جنيه .

ثانياً : إعداد قائمة توزيعات الأرباح المقترحة إذا علمت أن مقترحات توزيع الربح كانت كالآتى :

١- حجز الاحتياطيات القانونية بالنسبة المقررة قانوناً .

٢- حجز احتياطى طوارئ بنسبة ١٠٪ من صافى الربح .

٣- توزيع أرباح على المساهمين والعاملين بنسبة ٨٪ .

٤- توزيع مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بالنسبة المقررة قانوناً .

٥- ترحيل باقى الربح للسنة التالية .

تمهيد للحل :

١- حساب تكلفة شراء الوحدات المباعة (بالألف جنيه):

مخزون أول الفترة	٤٠٠٠	
+ مشتريات	١٠٠٠٠	
	١٤٠٠٠	
- مخزون آخر الفترة	٦٠٠٠	
تكلفة شراء الوحدات المباعة	٨٠٠٠	

(٢) صافى مبيعات بضاعة مشتراة (بالألف جنيه) :

إجمالى المبيعات		٢٠٠٠٠
يطرح :		
مردودات مبيعات	٥٠٠	
مرتجعات مبيعات	٤٠٠	
مسموحات مبيعات	٦٠٠	
خصم مسموح به	٥٠٠	
	----	٢٠٠٠
صافى مبيعات بضاعة مشتراة		١٨٠٠٠

(٣) مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها :

رصيد المخصص فى ٢٠٠٠/٧/١		١٠٥٠٠٠٠
يطرح :		
ديون معدومة خلال العام	٥٠٠٠٠٠	
ديون معدومة عند الجرد	٢٥٠٠٠٠	
	-------	٧٥٠٠٠٠

رصيد المخصص فى ٢٠٠١/٦/٣٠		٣٠٠٠٠٠

مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والمراد تكوينه = ٦٠٠٠٠٠٠ × ٥٪

= ٣٠٠٠٠٠ جنيه

لا يظهر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى قائمة الدخل .

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠١/٦/٣٠

بالألف جنيه

سنة المقارنة	البيان	رقم الإيضاح		
	إيرادات النشاط			
	صافى مبيعات بضاعة مشتراة		١٨٠٠٠	
	أرباح مبيعات تقسيط تخص العام الحالى		١٠٠٠	
	عائد عقود تأجير تمويلى تخص العام الحالى		٥٠٠	
				١٩٥٠٠
	يخصم منها :			
	تكلفة شراء الوحدات المباعة		٨٠٠٠	
	تكاليف تسويقية		٢٠٠٠	
	تكلفة إيرادات النشاط			(١٠٠٠٠)
	مجمل الربح			٩٥٠٠
	يضاف إليه :			
	إيرادات استثمارات مالية من شركات تابعة		٥٠٠	
	إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة		٣٠٠	
	إيرادات استثمارات مالية من شركات أخرى		٢٠٠	
				١٠٠٠
	إيرادات وأرباح أخرى			
	أرباح بيع أوراق مالية			٢٠٠
	يخصم منها :			
	مصروفات إدارية			(٤٠٠)
	صافى أرباح النشاط قبل مصروفات التمويل والفوائد			٦٧٠٠
	مصروفات تمويلية		(١٢٠٠)	
	فوائد دائنة		٤٠٠	
				(٨٠٠)
	صافى أرباح النشاط			٥٩٠٠
	يخصم منها :			
	خسائر فروق عملة		٦٠٠	
	مصروفات سنوات سابقة		١٠٠٠	
				١٦٠٠
	يضاف إليها :			٤٣٠٠
	أرباح بيع أصول ثابتة			
	صافى الربح			٤٠٠٠
				٨٣٠٠

قائمة المركز المالى فى ٢٠٠١/٦/٣٠

بالألف جنيه

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			الأصول طويلة الأجل :	
	٢٠٠٠٠		أصول ثابتة مختلفة	
	٨٠٠٠		يخصم مجمع الإهلاك	
١٢٠٠٠				
٤٠٠٠			مشروعات تحت التنفيذ	
			استثمارات طويلة الأجل :	
	٢٠٠٠		استثمارات فى أسهم فى شركات تابعة (القيمة السوقية ٥, ٢ مليون جنيه)	
	١٠٠٠		استثمارات فى أسهم فى شركات شقيقة (القيمة السوقية ٥, ١ مليون جنيه)	
	١٤٠٠		استثمارات مالية أخرى طويلة الأجل	
٤٤٠٠				
			أصول غير ملموسة :	
	٤٠٠٠		شهرة محل	
	٢٠٠٠		براءات اختراع وعلامات تجارية	
	١٠٠٠		تكاليف تطوير	
	١٦٠٠		نفقات مؤجلة (بالصافى)	
٨٦٠٠				
٢٩٠٠٠			**مجموع الأصول طويلة الأجل**	
			الأصول المتداولة :	
	٥٠٠٠		مخزون (بعد خصم المخصص البالغ قيمته مليون جنيه)	
	٥٧٠٠		عملاء وأوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ٣٠٠ ألف جنيه) .	
	١٠٠٠		حسابات مدينة مختلفة (بالصافى بعد خصم المخصص البالغ ٢٠٠ ألف جنيه) .	
	٣٣٠٠		استثمارات مالية متداولة (بعد خصم المخصص البالغ ٧٠٠ ألف جنيه) .	
	٥٧٥٠		نقدية بالبنك والصندوق	
	٢٠٥٧٠		مجموع الأصول المتداولة	

(تابع) قائمة المركز المالى فى ٢٠٠١/٦/٣٠

بالألف جنيه

سنة المقارنة		رقم الإيضاح		
	الالتزامات المتداولة			
	مخصص الضرائب		٢٠٠٠	
	بنوك دائنة		٣٠٠٠	
	موردون وأوراق دفع		٤٠٠٠	
	أرباح مبيعات تقسيط تخص أعواما لاحقة		١٥٠٠	
	عائد عقود تأجير تمويلى يخص أعواما لاحقة		٤٠٠٠	
	حسابات دائنة مختلفة		٤٠٠٠	
	مجموع الالتزامات المتداولة		(١٧٥٠٠)	
	رأس المال العامل		(	٣٢٥٠
	إجمالى الاستثمار : يتم تمويله على النحو التالى:			٣٢٢٥٠
	حقوق الملكية			
	رأس المال المدفوع		٨٠٠٠	
	احتياطيات			
	ا. قانونى		١٢٠٠	
	ا. نظامى		١٨٠٠	
	ا. ارتفاع أسعار أصول ثابتة		١٠٠٠	
	صافى أرباح العام		٨٣٠٠	
	– أسهم الخزانة		(٢٠٠٠)	
	مجموع حقوق الملكية (١)			١٨٣٠٠
	الإلتزامات طويلة الأجل			
	قروض طويلة الأجل من شركات شقيقة			٢٠٠٠
	قروض أخرى طويلة الأجل			٩٥٠
	سندات ١٠٪		١٠٠٠٠	
	علاوة إصدار السندات		١٠٠٠	
				١١٠٠٠
	مجموع الالتزات طويلة الأجل (٢)			١٣٩٥٠
	إجمالى تمويل الاستثمار (١ + ٢)			٣٢٢٥٠

ثانياً : قائمة توزيعات الأرباح المقترحة :

(الأرقام بالألف جنيه)

تمهيد حسابى :

* الاحتياطى القانونى = ٨٣٠٠ × ٥ ٪ = ٤١٥
* احتياطى طوارئ = ٨٣٠٠ × ١٠ ٪ = ٨٣٠
* دفعة أولى للتوزيع على الدولة والمساهمين العاملين :

رأس المال المدفوع

= ٨٠٠٠ × ٥ ٪ = ٤٠٠

إجمالى التوزيعات ١٦٤٥

الربح المتبقى = ٨٣٠٠ − ١٦٤٥ = ٦٦٥٥

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة = ٦٦٥٥ × ٥ ٪ = ٣٣٢,٢٥

دفعة ثانية للعاملين والمساهمين والدولة = ٨٠٠٠ × ٣٪ = ٢٤٠

فائض مرحل (الربح المتبقى) ٦٠٨٢,٧٥

حصة العاملين فى الأرباح ومجموع دفعتى التوزيع × ١٠٪

(٤٠٠ + ٢٤٠) × ١٠٪ = ٦٤ جنيها

حصة الدولة والمساهمين = (٤٠٠ + ٢٤٠) × ٩٠٪ = ٥٧٦ جنيها

قائمة توزيعات الأرباح المقترحة

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
	٨٣٠٠		صافى الربح	
	--		أرباح أو خسائر مرحلة	
	--		احتياطيات محولة للربح	
٨٣٠٠				
			ويتم توزيعها كالآتى :	
			<u>إحتياطيات</u>	
	٤١٥		احتياطى قانونى	
	٨٣٠		احتياطى طوارئ	
(١٢٤٥)				
			<u>أرباح موزعة</u>	
	٥٧٦		توزيعات للمساهمين	
	٦٤		توزيعات للعاملين	
	٣٣٢,٢٥		مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	
٥(٩٧٢,٢٥)				
٧٦			أرباح مرحلة للعام التالى	

ملخص

(*) تعد قائمة توزيعات الأرباح فى شركات قطاع الأعمال العام بهدف عرض مقترحات توزيع الأرباح المحققة خلال العام وكيفية التصرف فيها .

(*) يتم التصرف فى أرباح شركات قطاع الأعمال العام وفقاً لما ينص عليه قانون شركات قطاع الأعمال العام (القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١) .

(*) تعد قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المالية لبيان إجمالى استثمارات الشركة ومصادر تمويل هذه الاستثمارات .

أسئلة على الوحدة الدراسية السادسة عشرة

س١ : اذكر أسس توزيع الأرباح فى شركات قطاع الأعمال العام وفقا للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

س٢ : ما الهدف من إعداد قائمة المركز المالى فى شركات قطاع الأعمال العام ، وما الأسس التى اعتمد عليها القرار رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ فى التفرقة بين عناصر الأصول بالميزانية .

الوحدة الدراسية السابعة عشرة

القوائم المالية الأساسية

– قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

– قائمة التغير فى حقوق الملكية

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١– يعد قائمة الإنتاج والقيمة المضافة .

٢– يعد قائمة التغير فى حقوق الملكية .

العناصر :

أهم المفاهيم :

١– قائمة الإنتاج والقيمة المضافة .

٢– قائمة التغير فى حقوق الملكية .

الوحدة الدراسية السابعة عشرة

القوائم المالية الأساسية

- قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

- قائمة التغير فى حقوق الملكية

١/١٧ قائمة الإنتاج والقيمة المضافة :

تعبر تلك القائمة عن قيمة ما تحققه الشركة من إنتاج خلال الفترة (قيمة مضافة للسلع والخدمات التى حصلت عليها خلال الفترة) ، وأيضاً استخدامات هذه القيمة المضافة من أجور ، وإيجارات عقارات مضافاً إليها فروق الإيجار (فرق الإيجار المحسوب) ، وفوائد وفرق الفوائد المحسوبة ، بالإضافة إلى الربح الصافى (ربح الإنتاج خلال الفترة المحاسبية الماضية) .

والنموذج الآتى لقائمة الإنتاج والقيمة المضافة والتى تعد عن الفترة المالية

قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية فى / /

		إيرادات النشاط	سنة المقارنة
	-	إجمالى مبيعات إنتاج تام	
	-	إجمالى مبيعات بضائع مشتراة	
	-	خدمات مباعة	
	-	إيرادات تشغيل للغير	
	-	عائد عقود تأجير تمويلى	
	-	إيرادات النشاط الأخرى	
-			
		يضاف إليها :	
	-	مشغولات داخلية[(١)] (بسعر السوق) .	
	-	مخلفات الإنتاج (بصافى قيمتها البيعية)	
	-	التغير فى المخزون بسعر البيع (آخر المدة - أول المدة)	
	-	تغير مخزون إنتاج غير تام	
	-	تغير مخزون إنتاج تام	
	-	تغير مخزون بضائع مشتراة بغرض البيع	

(١) تتمثل فيما تنتجه المنشأة داخلياً من الأصول الثابتة أو من قطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف لاستخدامه ذاتياً .

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة
عن الفترة المالية المنتهية فى / /

			سنة المقارنة
		الإنتاج الإجمالى بسعر السوق	
		يخصم منه :	
		ضرائب ورسوم سلعية	
	–	رسوم جمركية	
	–	رسوم إنتاج	
	–	حصيلة خزانة	
	–	ضريبة مبيعات	
(–)	–	ضرائب ورسوم أخرى (غير مباشرة على النشاط)	
		يضاف إليه :	
–		إعانات إنتاج وتصدير	
–		الإنتاج الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج	
		يخصم منه :	
(–)		تكلفة السلع والخدمات الوسيطة[1] (بدون ضرائب ورسوم الشراء)	
		القيمة المضافة الإجمالية	
		يخصم منها :	
(–)		الإهلاك والاستهلاك	
––		**القيمة المضافة الصافية**	

(١) تتمثل فى تكلفة المستخدم من الخامات والمواد وقطع الغيار ، وتكلفة الخدمات المقدمة من الغير .

ملاحظات على قائمة الإنتاج والقيمة المضافة :

يمكن القول أن قائمة الإنتاج والقيمة المضافة للشركة تتكون من ثلاثة أجزاء، كل جزء منها يعبر عن قيمة أو ناتج معين يحسب لأغراض اقتصادية وذلك على النحو التالى :

١- الجزء الأول من القائمة : ويهدف إلى الوصول إلى الناتج الصافى للشركة مقوماً بسعر السوق وهذا الناتج الصافى يتم الوصول إليه عن طريق إدراج إيرادات النشاط للشركة - المحققة عن طريق التعامل مع الغير - مضافاً إليها الإيرادات التى تحققت داخلياً (التغيرات التى حدثت فى المخزون بجانب المشغولات الداخلية) وقيمة الأصول التى تم إنتاجها داخلياً واستخدامها فى مزاولة الشركة لنشاطها مخصوماً منه مشتريات الشركة من البضائع الجاهزة وقيمة استهلاك الأصول .

٢- الجزء الثانى : ويهدف إلى قياس القيمة المضافة الصافية التى حققتها الشركة وتحسب عن طريق طرح الضرائب والرسوم السلعية من الإنتاج الإجمالى باعتبارها تحويلات على المستوى القومى ، وأيضاً طرح تكلفة المبلغ الجديد أو بعضه التى استخدمت فى الإنتاج والاستهلاك وإضافة إعانات الإنتاج باعتبارها مثل إيرادات تحصل عليها الشركة من الدولة كبديل لقيام الشركة بتخفيض أسعار إنتاجها لأغراض قومية .

٣- الجزء الثالث : ويمثل استخدامات القيمة المضافة ممثلة فى تكلفة أو عوائد عوامل الإنتاج المختلفة : (الأرض ، العمل ، رأس المال والتنظيم). على أن تقوم هذه الفوائد بسعر السوق ولذلك يضاف إلى الإيجارات الفعلية فرق الإيجار المحسوب ، وإلى الفوائد الفعلية فرق الفوائد المحسوب .

٢/١٧ مثال تطبيقى محلول رقم (١) :

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من إحدى شركات قطاع الأعمال العام فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بالألف جنيه :

٣٢٠٠ إجمالى مبيعات إنتاج تام ، ٣٠٠ خدمات مباعة ، إيرادات تشغيل للغير ١٠٠٠ ، ٢٠٠٠ عائد عقود تأجير تمويلى (منها ١٥٠٠ تخص أعواماً لاحقة) ، ١٠٠٠ مشغولات داخلية بسعر السوق ، ١٠٠ مخلفات الإنتاج بسعر السوق ، ١٤٠٠ إهلاكات أصول ، خامات مشتراة ٨٠٠٠ (متبقٍ منها ٢٠٠ علماً بأنها تتضمن رسوماً جمركية ٢٠٠)، إعانات إنتاج ١٠٠ ، ٥٠٠ أجور نقدية، ١٠٠ مزايا عينية ، حصة الشركة ٧٥ من التأمينات الاجتماعية ، ١٠٠ إيجارات، فوائد مدينة ١٥٠ .

فإذا علمت ما يلى :

(١) تكلفة مخزون إنتاج تام فى ٢٠٠١/٧/١ ٥٠٠ بسعر السوق ، وفى ٢٠٠٢/٦/٣٠ ٦٠٠ ، وبسعر السوق ٧٠٠ .

(٢) مخزون الإنتاج غير التام فى ٢٠٠١/٧/١ ١٠٠، وفى ٢٠٠٢/٦/٣٠ ١٥، والقيمة الإيجارية للعقارات المملوكة ١٠٠ .

(٣) تتضمن الإهلاكات إهلاك مبانى ٧٥ ، والقيمة الإيجارية للعقارات المملوكة ١٠٠ ، ورأس المال المستثمر (٨ مليون جنيه) ، ومعدل الفائدة (الخصم المحدد بواسطة البنك المركزى) ١٠٪ .

المطلوب :

إعداد قائمة الإنتاج والقيمة المضافة للشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ .

الحل

قائمة الإنتاج والقيمة المضافة للشركة
عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بالألف جنيه

إيرادات النشاط		
إجمالى مبيعات إنتاج تام	٣٢٠٠	
خدمات مباعة	٣٠٠	
إيرادات تشغيل للغير	١٠٠٠	
عائد عقود إيجار تمويلى تخص الفترة	٥٠٠	
	----	٥٠٠٠
يضاف إليها :		
مشغولات داخلية بصافى قيمتها البيعية	١٠٠٠	
مخلفات إنتاج	١٠٠	
التغير فى المخزون بسعر السوق :		
التغير فى مخزون إنتاج تام	٢٥٠	
التغير فى مخزون إنتاج غير تام	٥٠	
	----	١٤٠٠
يخصم منها :		
مشتريات بضائع بغرض البيع		--
الإنتاج الإجمالى بسعر السوق		٦٤٠٠
يخصم :		
إهلاكات واستهلاك الأصول		١٤٠٠
الإنتاج الصافى بسعر السوق		٥٠٠٠

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة للشركة
عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بالألف جنيه

الإنتاج الإجمالى بسعر السوق		٦٤٠٠
يخصم منه :		
رسوم جمركية (ثمن خامات مستخدمة خلال الفترة)		١٥٠
تضاف :		
إعانات إنتاج		١٠٠
يخصم :		
تكلفة خامات مستخدمة (بدون رسوم جمركية)		٤٥٠
يخصم :		
إهلاكات واستهلاك الأصول		١٤٠٠
القيمة المضافة الصافية		٤٥٠٠
توزيعات القيمة المضافة (عوائد عوامل الإنتاج)		
(١) الأجور		
أجور نقدية	٥٠٠	
مزايا عينية	١٠٠	
تأمينات اجتماعية	٧٥	
	---	٦٧٥
(٢) إيجارات العقارات (أراضٍ ومبانٍ)		
إهلاك مبانى	٧٥	
فرق إيجار	٢٥	
	---	١٠٠
(٣) الفوائد		
فوائد فعلية	١٥٠	
فرق فوائد تجميعية	٦٥٠	
	---	٨٠٠
ربح الإنتاج (متمم حسابى)		٢٩٢٥
		٤٥٠٠

ملاحظات على الحل :

- التغير فى مخزون إنتاج بسعر السوق = ٧٠٠ - ٤٥٠ = ٢٥٠
- التغير فى مخزون إنتاج غير تام (يؤخذ بسعر التكلفة لعدم وجود سعر سوق له) = ١٥٠ - ١٠٠ = ٥٠
- تكلفة الخامات المستخدمة فى الإنتاج :

= الخامات المشتراة - الخامات المتبقية بالمخازن

= ٨٠٠ - ٢٠٠ = ٦٠٠ متضمنة الرسوم الجمركية

- الرسوم الجمركية على الخامات المستخدمة فى الإنتاج تحسب كالآتى :
  - نسبة الرسوم الجمركية إلى قيمة الخامات المشتراة :

$$= \frac{٢٠٠}{٨٠٠} \times ١٠٠ = ٢٥٪$$

- الرسوم الجمركية على الخامات المستخدمة فى الإنتاج :

= ٦٠٠ × ٢٥٪ = ١٥٠

- الرسوم الجمركية على الخامات المستخدمة فى الإنتاج بدون الرسوم الجمركية:

= ٦٠٠ - ١٥٠ = ٤٥٠

فرق الإيجار = القيمة الإيجارية للمبانى المملوكة - إهلاك المبانى

= ١٠٠ - ٧٥ = ٢٥

فرق الفوائد = الفائدة على رأس المال المستثمر - الفوائد الفعلية على القروض

الفائدة على رأس المال المستثمر = رأس المال × معدل الخصم

= ٨٠٠٠ × ١٠٪ = ٨٠٠

فرق الفوائد = ٨٠٠ - ١٥٠ = ٦٥٠

٣/١٧ قائمة التغير فى حقوق الملكية :

تعبر هذه القائمة عن مسببات التغيرات التى طرأت على عناصر حقوق الملكية من رأسمال واحتياطيات وأرباح مرحلة ، بالإضافة إلى أسهم الخزينة والتى قامت الشركة بشرائها وبيعها عن طريق بورصة الأوراق المالية خلال الفترة المحاسبية الماضية .

قائمة التغير فى حقوق الملكية

عن الفترة المنتهية فى / /

بيـــان	رقم الإيضاح	رصيد أول المدة	الزيادة	النقص	رصيد آخر المدة
رأس المال المصدر		–	–	(–)	–
أقساط لم يطلب سدادها		(–)	(–)	(–)	(–)
أقساط متأخر سدادها		(–)	(–)	(–)	(–)
رأس المال المدفوع		–	–	(–)	–
الاحتياطيات					
احتياطى قانونى		–	–	(–)	–
احتياطى نظامى		–	–	(–)	–
احتياطى رأسمالى		–	–	(–)	–
احتياطيات أخرى		–	–	(–)	–
(تذكر تفصيلاً)					
		–	–	(–)	–
أرباح (خسائر) مرحلة		–			–
صافى ربح (خسارة) العام					
(أسهم الخزينة)		(–)	(–)	(–)	(–)
		×	×	×	×

٤/١٧ مثال تطبيقى محلول رقم (٢) :

فيما يلى البيانات التى أمكن جمعها من السجلات لإحدى شركات قطاع الأعمال العام عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه):

البيان	٢٠٠٢/٦/٣٠	٢٠٠٣/٦/٣٠
رأس المال المصدر	٨٠٠٠	٩٠٠٠
احتياطى قانونى	٢٠٠٠	؟
أرباح العام	٢٠٠٠	٣٠٠٠
احتياطى نظامى	٣٥٠٠	؟
احتياطى رأسمالى	٥٠٠	؟
أرباح مرحلة	٦٠٠	١٠٠٠
أسهم الخزينة	١٠٠٠	١٠٠٠

المطلوب :

إعداد قائمة التغير فى حقوق الملكية إذا علمت أن الشركة قررت حجز الاحتياطى بالنسبة المقررة قانوناً، وأن الشركة تحجز احتياطى نظامى بنسبة ١٠٪ واحتياطى رأسمالى بنسبة ٥٪ من صافى أرباح العام .

الحل

الإحتياطى القانونى : ٣٠٠٠ × ٥٪ = ١٥٠

الإحتياطى النظامى : ٣٠٠٠ × ١٠٪ = ٣٠٠

الإحتياطى الرأسمالى : ٣٠٠٠ × ٥٪ = ١٥٠

قائمة التغير فى حقوق الملكية عن الفترة المنتهية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠

البيـان	رصيد أول المدة ٢٠٠٣/٧/١	الزيادة	النقص	رصيد آخر المدة ٢٠٠٣/٧/١
رأس المال المصدر	٨٠٠٠	١٠٠٠		٩٠٠٠
الاحتياطى				
احتياطى قانونى	٢٠٠٠	١٥٠		٢١٥٠
احتياطى نظامى	٣٥٠٠	٣٠٠		٣٨٠٠
احتياطى رأسمالى	٥٠٠	١٥٠		٦٥٠
	------	-----		-------
	٦٠٠٠	٦٠٠		٦١٠٠
أرباح العام	٢٠٠٠	١٠٠٠		٣٠٠٠
أسهم الخزينة	(١٠٠٠)	--		(١٠٠٠)
	------	-----		------
	١٥٠٠٠	٢٦٠٠		١٧٦٠٠

ملخص

(*) تهدف قائمة الإنتاج والقيمة المضافة إلى تحديد ما تحققه الشركة خلال الفترة المالية من قيمة مضافة على السلع والخدمات التى تم الحصول عليها خلال الفترة المالية ، ومصادر استخدام هذه القيمة من أجور ، وإيجارات وفوائد وأرباح .

(*) تعد قائمة الإنتاج والقيمة المضافة على ثلاث مراحل :

المرحلة الأولى : وتهدف إلى الوصول إلى الناتج الصافى للشركة مقوماً بسعر السوق .

المرحلة الثانية : وتهدف إلى قياس القيمة المضافة الصافية التى حققتها الشركة خلال الفترة .

المرحلة الثالثة : وتهدف إلى إظهار استخدامات القيمة المضافة ممثلة فى تكلفة أو عوائد عوامل الإنتاج المختلفة.

(*) تعد قائمة التغير فى حقوق الملكية إلى تحديد التغيرات التى حدثت فى حقوق الملكية خلال الفترة ومسببات هذه التغيرات .

أسئلة على الوحدة الدراسية السابعة عشرة

تطبيق رقم (١)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات احدى شركات قطاع الأعمال العام (شركة تابعة) التى تمارس نشاطاً صناعياً عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) .

أولاً : بيانات تتعلق ببعض أرصدة الحسابات فى ٢٠٠٠/٦/٣٠:

رأس المال المصرح به ١٥٠٠٠٠ ، رأس المال المصدر والمكتتب فيه ١٠٠٠٠٠ ، أقساط يُطلب سدادها من رأس المال ٥٠٠٠ ، أقساط متأخر سدادها من رأس المال ٥٠٠ ، احتياطى قانونى ١٠٠٠٠ ، احتياطى نظامى ١٢٠٠٠ ، احتياطى رأسمالى ٥٠٠ ، أرباح مرحلة ٢٠٠٠ ، أسهم الخزينة ٥٠٠٠ .

ثانياً : بيانات تتعلق ببعض العمليات المالية التى تمت خلال السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

١- قامت الشركة بطلب قسط أول وأخير الأسهم المستحق على المساهمين القدامى وقدره ٥٠٠٠ ألف جنيه ، حيث تم السداد بالكامل فيما عدا بعض المساهمين الذين تأخروا فى سداد الأقساط المستحقة عليهم وقدرها ٥٠ ألف جنيه .

٢- قامت الشركة بتحصيل الأقساط المتأخر سدادها والمرحلة من السنة السابقة بالكامل (رصيد ٢٠٠١/٦/٣٠) .

٣- قامت الشركة بزيادة رأس المال بإصدار ٢٠٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية بمبلغ ١٠٠جنيه للسهم ، وعلاوة إصدار ١٠ جنيه ، ولقد تم الاكتتاب فى كل الأسهم ودفعت القيمة مرة واحدة بالبنك .

٤- قامت الشركة ببيع أسهم الخزينة الموجودة لديها والتى تُقدر قيمتها بمبلغ ٥٠٠٠ ألف جنيه .

فإذا علمت الآتى :

أ- بلغت الأرباح الصافية (بعد الضرائب) عن السنة المالية المنتهية فى ٦/٣٠/ ٢٠٠٢ ١٠١٠٠ ألف جنيه ، وتتضمن هذه الأرباح ربحاً رأسمالياً ناتجاً عن بيع أحد الأصول الثابتة بأقل من قيمته الدفترية قدره ١٠٠ ألف جنيه .

ب- قررت الإدارة - وبعد موافقة الجمعية العامة - التصرف فى الأرباح كالآتى :

* حجز احتياطى قانونى بنسبة ٥٪ ، احتياطى نظامى بنسبة ١٠٪ من صافى الربح .
* إجراء توزيعات للمساهمين والعاملين ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة بمبلغ ٥٠٠٠ ألف جنيه .
* ترحيل الباقى من الأرباح إلى العام التالى .

جـ- قررت إدارة الشركة تحويل علاوة إصدار الأسهم إلى الاحتياطى .

المطلوب :

إعداد قائمة التغير فى حقوق الملكية عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠

تطبيق رقم (٢)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى شركات قطاع الأعمال العام عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (الأرقام بالألف جنيه) .

إجمالى مبيعات إنتاج تام ٢٥٠٠٠ ، ضرائب ورسوم جمركية ٢٥٠١٠ ، مخزون إنتاج تام آخر المدة بالتكلفة ٧٨٠ ، مخزون إنتاج غير تام آخر المدة بالتكلفة ٤٩٠ ، رسوم الإنتاج ١٥٠ ، ضريبة مبيعات ٢٣٠٠ ، ضرائب ورسوم أخرى (غير مباشرة على النشاط) ٥٠ ، مشغولات داخلية (بسعر السوق) ٨٠٠، مخلفات إنتاج (صافى القيمة البيعية) ٢٠٠ ، إيرادات تشغيل للغير ٥٠٠ ، عائد عقود تأجير تمويلى ٣٠٠ ، إيرادات النشاط الأخرى ٨٠٠ ، الإهلاك والاستهلاك ١٥٠٠ ، إعانات إنتاج وتصدير ٥٠٠ ، تكلفة السلع والخدمات الوسيطة (متضمنة الضرائب والرسوم الجمركية) ١٣٥٠٠ ، أجور نقدية ٣٠٠٠ ،

مزايا عينية ١٠٠، تأمينات اجتماعية ٤٠٠، إيجار العقارات (فعلى) ٢٥٠ ، فوائد (مدينة) ١٢٠٠، رأس المال المدفوع ٢٠٠٠٠ ، مبانٍ وإنشاءات ٣٠٠٠، الاحتياطيات ٥٠٠٠ ، قروض طويلة الأجل ٨٠٠٠ .

فإذا علمت الآتي :

١- تُقدر القيمة السوقية لمخزون الإنتاج التام أول المدة بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه ، وآخر المدة بمبلغ ٨٠٠ ألف جنيه .

٢- تُقدر القيمة السوقية لمخزون الإنتاج غير التام أول المدة بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه، وآخر المدة بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه .

٣- يتضمن بند إهلاك الأصول الثابتة إهلاك عقارات (مبانٍ وإنشاءات) مملوكة للشركة قدرها ١٥٠ ألف جنيه ، وتقدر القيمة الإيجارية العقارية للمبانى والإنشاءات التى تمتلكها الشركة - كما لو كانت مؤجرة من الغير - بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه .

٤- سعر الخصم المحدد بمعرفة البنك المركزى فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ م : ١٢٪ .

المطلوب :

إعداد نموذج قائمة الإنتاج والقيمة المضافة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد ، بحيث يتضمن القيم التالية:

* قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق .
* قيمة الإنتاج الصافى بسعر السوق .
* قيمة الإنتاج الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج .
* القيمة المضافة وتوزيعاتها .

الوحدة الدراسية الثامنة عشرة
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

الأهداف :

بعد دراسة هذه الوحدة ، ينبغى أن يكون الدارس قادراً على أن :

١- يحدد ماهية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٢- يوضح أهمية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٣- يعدد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

العناصر :

١/١٨ المقصود بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وأهميتها .

٢/١٨ المعلومات الواجب الإفصاح عنها خارج القوائم المالية .

أهم المفاهيم:

١- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الوحدة الدراسية الثامنة عشرة
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١٨/١ المقصود بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وأهدافها:

اعتبر النظام المحاسبى الموحد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بمثابة قائمة مالية أساسية ، وهو بذلك حذا حذو المعايير المحاسبية المصرية والدولية التى تعتبر الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بمثابة جزء لا يتجزء من هذه القوائم .

وتتمثل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى المعلومات التى تساعد قارئ القوائم المالية فى التعرف على الشركة وطبيعة نشاطها ، والتعرف على السياسات والمعايير التى تم الاعتماد عليها فى إعداد القوائم المالية .

١٨/٢ المعلومات الواجب إرفاقها بالقوائم المالية :

وقد نص النظام المحاسبى الموحد على أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المعلومات التالية :

١- نبذة عن الشركة :

اسم الشركة وجنسيتها وموطن تأسيسها وشكلها القانونى . شرح مختصر لطبيعة نشاط الشركة .

٢- السياسات المحاسبية :

تشمل السياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها خارج القوائم المالية السياسات المتعلقة بالعناصر التالية :

أ- ترجمة العملات الأجنبية :

يجب الإفصاح عن العملة المستخدمة فى إثبات المعاملات بالدفاتر مع الإفصاح عن السياسة المتبعة فى إثبات المعاملات التى تتم بالعملات الأجنبية وكيفية معالجة فروق العملة الناتجة عن تغيير أسعار الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، وكذلك الفروق الناتجة عن إعادة تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية فى نهاية الفترة المالية .

ب- إثبات الأصول الثابتة وإهلاكاتها :

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة فى إثبات الأصول الثابتة .

جـ- الطريقة المستخدمة فى حساب الإهلاك :

العمر الإنتاجى المقدر للمجموعات الرئيسية للأصول الثابتة الموضحة بالقوائم المالية أو معدل الإهلاك .

د- تسعير وتقييم المخزون :

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة فى تسعير وتقييم كل من عناصر المخزون المختلفة ، بما فى ذلك الأساس المتبع عند تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية (تجميعى ، مجموعات متجانسة ، كل بند على حدة) .

هـ- معالجة تكاليف البحوث والتطوير :

يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المطبقة بالنسبة لتكاليف البحوث والتطوير مع إيضاح تكاليف البحوث والتطوير المحملة كمصروف وتكاليف التطوير المرسلة خلال الفترة المالية ، ويجب الإفصاح أيضاً عن الطريقة المتبعة فى استهلاك تكاليف التطوير فى حالة رسملتها .

و- معالجة تكلفة الاقتراض :

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة فى معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة ، والاستثمارات العقارية وبنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون فى صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة ، والشروط الواجب توافرها لرسملة تلك التكاليف ، مع الإفصاح عن تكلفة الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المالية .

ز- تقييم الاستثمارات :

يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة بالنسبة لما يلى :

- **الاستثمارات المالية :**
- أساس تحديد القيمة التى تدرج أو تظهر بها بالقوائم المالية (التكلفة/ سعر السوق) .
- كيفية معالجة الفروق بين القيمة بالدفاتر والقيمة السوقية للاستثمارات سواء أكانت متزاولة أم استثمارات طويلة الأجل .
- أساس تحديد القيمة السوقية بالنسبة للاستثمارات غير المسجلة بالبورصة.
- أساس تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة (تجميعى ، مجموعات متجانسة ، كل بند على حدة) .
- **الاستثمارات العقارية :**
- أساس تحديد القيمة التى تدرج أو تظهر بها بالقوائم المالية .
- **طريقة المحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة فى القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة :**
- **معالجة عقود المقاولات :**

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة فى المحاسبة عن عقود المقاولات ، والطريقة المستخدمة لتحديد إيرادات العقود .

ح- معالجة المنح والمساعدات :

يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة فى إثبات المنح والمساعدات بما فى ذلك أسلوب عرضها فى القوائم المالية ، وكذلك الشروط والالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها .

ط- التغيرات فى السياسات المحاسبية :

يجب الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية (إن وجدت) وأثر تلك التغيرات وأسبابها .

٣- بيانات تفصيلية لعناصر القوائم المالية :

(أ) الأصول طويلة الأجل :

الأصول الثابتة :

- بيان حركة الأصول الثابتة بأنواعها الرئيسية وحركة مجمع الإهلاك خلال الفترة المالية .

المشروعات تحت التنفيذ :

- بيان حركة المشروعات تحت التنفيذ خلال الفترة المالية .

الاستثمارات طويلة الأجل :

- بيان تحليلى للاستثمارات طويلة الأجل فى أسهم سواء المسجلة أو غير المسجلة بالبورصة يوضح حركة هذه الاستثمارات والقيمة السوقية للمدرج منها فى البورصة .
- بيان تحليلى للاستثمارات فى سندات يوضح القيمة الاسمية للسندات ، والرصيد المتبقى من خصم أو علاوة الإصدار دون إهلاك أو تسوية فى تاريخ إعداد القوائم المالية ، وسعر الفائدة ، وشروط سداد السندات ، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية .
- بيان تحليلى للإ ستثمارات العقارية يوضح حركة هذه الاستثمارات خلال الفترة المالية مع إيضاح القيمة السوقية لها .

قروض طويلة الأجل (للغير) :

- بيان تحليلى للقروض طويلة الأجل الممنوحة للغير ، والضمانات المتعلقة بها ، وسعر الفائدة ، وشروط السداد ، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية .

الأرصدة المدينة طويلة الأجل :

- بيان تحليلى للأرصدة المدينة طويلة الأجل يوضح حركة هذه الأرصدة ، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية .

الأصول غير الملموسة توضح حركة هذه الأصول ، والمدة المقدرة لاستهلاك هذه الأصول .

(ب) حقوق الملكية :

- بيان رأس المال المصرح به .
- بيان تفصيلى يوضح حركة رأس المال المصدر ، وعدد الأسهم المصدرة والقيمة الاسمية والأقساط التى لم تسدد بعد من رأس المال والأقساط المتأخر سدادها؛ وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الأسهم .
- بيان الحقوق والامتيازات والقيود على توزيعات الأرباح واسترداد رأس المال (إن وجدت) .

(جـ) الالتزامات طويلة الأجل :

القروض طويلة الأجل :

- بيان تحليلى للقروض طويلة الأجل يوضح حركة هذه القروض ، وكذلك الضمانات المتعلقة بها وأية قيود على أصول المنشأة (رهن) ، وسعر الفائدة، وشروط السداد ، وأيضاً ما يستحق سداده من القروض طويلة الأجل خلال السنة المالية التالية .

السندات :

- بيان تحليلى للسندات يوضح القيمة الاسمية ، والرصيد المتبقى من خصم أو علاوة الإصدار دون إهلاك أو تسوية فى تاريخ إعداد القوائم المالية ، وسعر الفائدة ، وشروط السداد لهذه السندات ومدى إمكانية تحويلها إلى

مساهمات ، وكذلك ما يستحق سداده من هذه السندات خلال السنة المالية التالية .

- **الالتزامات الأخرى طويلة الأجل :**

- بيان تحليلى للالتزامات الأخرى طويلة الأجل يوضح قيمتها وما يستحق سداده منها خلال السنة المالية التالية .

(د) الالتزامات المتداولة :

- بيان تحليلى للالتزامات المتداولة يوضح القروض قصيرة الأجل المستحقة للبنوك والسحب على المكشوف وغيرها من التسهيلات البنكية والأرصدة المستحقة للموردين وأوراق الدفع والبنود المهمة من الالتزامات المتداولة الأخرى .

(هـ) المخصصات :

- بيان تحليلى لأهم المخصصات يوضح رصيد كل من هذه المخصصات فى أول الفترة المالية ، والمستخدم منها خلال الفترة المالية ، وأرصدتها فى نهاية الفترة المالية .

(و) عناصر أخرى بالقوائم المالية :

- بيان تحليلى لأية بنود أو أرقام مهمة أخرى بالقوائم المالية .

٤- بيانات أخرى :

أ- بيان الشركات التابعة والشركات الشقيقة ونسبة المساهمة فى كل منها .

ب- المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة (شركات قابضة - تابعة - شقيقة- أعضاء مجلس الإدارة ... إلخ) . حيث يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة المعاملة مع هذه الأطراف وكيفية تحديد هذه القيمة إذا اختلفت عن الأسلوب العادى لتعاملات الشركة مع الأطراف الأخرى .

جـ- بيان الموقف الضريبى للشركة .

د- بيان ربحية السهم .

هـ- الإفصاح عن مخاطر الأدوات المالية (العملات الأجنبية - الفوائد - الائتمان) .

و- الارتباطات الرأسمالية : يتم ذكر المبالغ المتعاقد عليها وغير المسجلة بالدفاتر .

ز- الإلتزامات الاحتمالية : يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ الالتزام المحتمل.

٥- الأحداث التالية لتاريخ الميزانية :

يتم الإفصاح عن طبيعة الأحداث التى لا تتطلب تعديلاً للأرقام المدرجة بالقوائم المالية إذا كانت مهمة ، مع تقدير الأثر المالى لها أو ذكر عدم إمكانية تقديره .

ملخص

(*) يقصد بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية: المعلومات التى تساعد قارئ القوائم المالية فى التعرف على الشركة وطبيعة نشاطها ، والتعرف على السياسات والمعايير التى تم الاعتماد عليها فى إعداد القوائم المالية .

(*) يجب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المعلومات الآتية :

- نبذة عن الشركة .
- السياسات المحاسبية التى استخدمت فى إعداد القوائم المالية.
- بيانات تفصيلية لعناصر القوائم المالية .

أسئلة على الوحدة الدراسية الثامنة عشرة

١- ما المقصود بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية ؟ وما الهدف من إرفاق هذه الإيضاحات بالقوائم المالية ؟

٢- اذكر المعلومات المتعلقة بالسياسات المالية الواجب ذكرها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٣- ما عناصر القوائم المالية الواجب أن يتم إرفاق بيانات تفصيلية خاصة بها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ؟ مع ذكر أهم هذه البيانات التفصيلية.